Manual Venezolano de Derecho Tributario

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Coordinadores Generales
Jesús Sol Gil / Leonardo Palacios Márquez
Elvira Dupouy Mendoza / Juan Carlos Fermín

Tomo II

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO

TOMO II

AVDT Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

Caracas - 2013

LOS ARTÍCULOS INCLUIDOS EN EL PRESENTE LIBRO, SON EN SU CONTENIDO Y REDACCIÓN EXCLUSIVA RESPONSABILIDAD DE SUS AUTORES.

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Tomo II.
© EDITADO POR
ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO, AVDT.
RIF.: J-00261062-0
Ave. Francisco de Miranda, Multicentro Empresarial del Este,
Torre Miranda, Núcleo A, Piso 2, Oficina A-26, Chacao,
Caracas - Venezuela
Teléfonos: 0212 2643309 / 5642
http://www.avdt.org.ve

Queda hecho el depósito de Ley
Depósito Legal: lf19920133401408

ISBN: 978-980-7304-09-2 (Obra Completa)
ISBN: 978-980-7304-11-5 (Tomo II)

Portada: JeGómez Comunicaciones Integradas
Diagramación: Oralia Hernández
Impresión: Editorial Torino, C.A.

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, por medio de cualquier proceso reprográfico o fónico, especialmente por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo.
Esta edición y sus características gráficas son propiedad de AVDT.

Impreso en Venezuela - *Printed in Venezuela*

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

CONSEJO DIRECTIVO 2011-2013

Jesús Sol Gil
Presidente

Leonardo Palacios Márquez
Vicepresidente

Juan C. Castillo Carvajal
Secretario General

Amalia C. Octavio S.
Tesorero

Carlos E. Weffe H.
Vocal

Ingrid García Pacheco
Suplente del Vicepresidente

Serviliano Abache Carvajal
Suplente del Secretario General

Marco Osorio Uzcátegui
Suplente del Tesorero

Pedro E. Baute Caraballo
Suplente del Vocal

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO

COORDINADORES GENERALES

Jesús Sol Gil
Leonardo Palacios Márquez
Elvira Dupouy Mendoza
Juan Carlos Fermín Fernández

COORDINADORES DE TEMAS

Tema I
Derecho Tributario
Gabriel Ruan

Tema II
Derecho Constitucional Tributario
José Rafael Belisario Rincón

Tema III
La Codificación en Venezuela
Jesús A. Sol Gil

Tema IV
Derecho Tributario Material
Rafael Enrique Tobía Díaz

Tema V
Los Tributos
Ramón Burgos-Irazábal

Tema VI
Derecho Tributario Formal
Salvador Sánchez González

Tema VII
Derecho Procesal Tributario
Elvira Dupouy

Tema VIII
Derecho Internacional Tributario
Alberto Benshimol

Tema IX
Derecho Penal Tributario
Juan Carlos Fermín Fernández

Tema X
Impuesto sobre la Renta
Juan C. Castillo Carvajal

Tema XI
Impuesto al Valor Agregado
Leonardo Palacios Márquez

Tema XII
Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones
y demás Ramos Conexos
Juan Carlos Colmenares Zuleta

Tema XIII
Impuestos Aduaneros
Manuel Marín P.

Tema XIV
Impuesto sobre Actividades Económicas
Juan Esteban Korody

Tema XV
Impuesto Inmobiliario Urbano
Roberta Núñez

Tema XVI
Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial
Roberta Núñez

TOMO II

MANUAL VENEZOLANO DE DERECHO TRIBUTARIO

ÍNDICE

TEMA X

IMPUESTO SOBRE LA RENTA 17

Juan C. Castillo Carvajal
Coordinador

1. Reseña histórica
   Antonio Dugarte Lobo 17

2. Concepto de Renta
   Antonio Dugarte Lobo 26

3. Hecho Imponible
   Antonio Dugarte Lobo 31

4. Exenciones y Exoneraciones
   Antonio Dugarte Lobo 33

5. Sujetos Pasivos
   Antonio Dugarte Lobo 37

6. Territorialidad y Renta Mundial.
   Antonio Dugarte Lobo 42

7. Conciliación Fiscal de la Renta y metodologías de determinación de la Renta
   Antonio Dugarte Lobo 50

8. Renta Neta Mundial
   Antonio Dugarte Lobo 59

9. Disponibilidad de la Renta
   Juan C. Castillo Carvajal 61

10. Anualidad y autonomía del ejercicio
Marcel Imery 70

11. Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes
Taormina Cappello Paredes 87

12. Tarifas. Progresividad.
Antonio Dugarte Lobo 134

13. Las rebajas en materia del Impuesto sobre la Renta
Jonathan López Montiel 145

14. Anticipos de Impuesto y Retención en la Fuente
Antonio Dugarte Lobo 167

15. Impuesto Proporcional a los Dividendos
Juan C. Castillo Carvajal 181

16. Precios de Transferencia
Jesús Sol Gil 196

17. Transparencia Fiscal Internacional.
Andrés Bazó Pisani 210

18. Ajuste por Inflación
Eliana Rondón Vince 221

19. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad
Carlos Enrique Paredes 231

TEMA XI
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 255

Leonardo Palacios Máquez
Coordinador

1. El carácter nacional del IVA
Leonardo Palacios Márquez 258

2. Hecho Imponible
Xabier Escalante Elguezabal 273

3. Aspectos Temporal y Espacial del Hecho Imponible
Xabier Escalante Elguezabal 344

4. Sujetos Pasivos
Eduardo Quintana Calebotta 387

5 Base Imponible.
Xabier Escalante Elguezabal 406

6. Determinación de la cuota tributaria
Juan Carlos Fermín Fernández 443

7. Regímenes de recuperación del impuesto
Juan C. Castillo Carvajal 454

TEMA XII
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES, DONACIONES Y DEMÁS RAMOS CONEXOS 471

Juan Carlos Colmenares Zuleta
Coordinador

1. Reseña histórica
Juan Carlos Colmenares Zuleta 471

2. Sujetos Pasivos
Juan Carlos Colmenares Zuleta 483

3. Hecho Imponible
Juan Carlos Colmenares Zuleta 487

4. Territorialidad
Juan Carlos Colmenares Zuleta 491

5. Base Imponible
Juan Carlos Colmenares Zuleta 492

6. Determinación del Impuesto
Juan Carlos Colmenares Zuleta 497

7. Exenciones, exoneraciones y otros beneficios
Juan Carlos Colmenares Zuleta 529

TEMA XIII

IMPUESTOS ADUANEROS 537

Manuel Marín P.
Coordinador

Reseña histórica. Legislación aplicable.
Marco legal nacional e internacional
Patricia Piselli Piñango 538

1. Reseña histórica 538

2. Legislación aplicable.
Marco legal nacional e internacional 548

El Hecho Imponible en el Derecho Aduanero
La importación y la Exportación de Mercancías
como Operaciones Aduaneras
Manuel E. Marín P. y *Ramón A. Hernández Mayobre* 557

El Hecho Imponible en el Derecho Aduanero 557

La Importación y Exportación
como Operaciones Aduaneras 566

La Determinación de las Obligaciones Aduaneras
con ocasión de la nacionalización de las mercancías
Pedro O. Mojica O. 572

1. La declaración aduanera 574

2. La actuación del estado en el proceso de
determinación de las obligaciones aduaneras 585

El Valor en Aduanas en los Sistemas
Aduaneros Contemporáneos
José A. López Soto 591

1. Mantener la protección arancelaria 592

2. Asegurar las preferencias arancelarias
otorgadas a socios comerciales 595

3. Mantener el nivel
de las consolidaciones arancelarias 598

4. Servir de insumo a las estadísticas
de la balanza comercial 601

5. Facilitar la administración de regímenes
aduaneros especiales 602

6. Ser herramienta sinergética para combatir
prácticas de competencia desleal 605

7. Servir de mecanismo de detección
de legitimación de capitales 608

8. Controlar flujos de divisas durante períodos restrictivos
de la libre convertibilidad cambiaria 610

9. Coadyuvar en la lucha contra el fraude
a la propiedad intelectual 611

El Origen de las mercancías
Freddy Ríos Ríos 616

Auxiliares de la Administración Aduanera.
Obligaciones y Limitación de Responsabilidad
Carlos Alberto Vasquez Oropeza 637

TEMA XIV
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS 647

Juan Esteban Korody
Coordinador

1. Reseña histórica
Diego Barboza 648

2. Sujetos Pasivos
Juan Korody 661

3. Hecho Imponible y la Territorialidad
Karla D´Vivo 668

4. Base Imponible. Exclusión y Deducciones
Valmy Díaz 675

5. Determinación del impuesto:
Actividad Industrial, Comercial y de Servicios
Valmy Díaz 698

6. Casos especiales
Juan Korody 706

TEMA XV
IMPUESTO INMOBILIARIO URBANO 735

Roberta Núñez
Coordinadora

1. Reseña Histórica
Javier Rodríguez 735

2 Sujetos Activo y Pasivo
Karla D' Vivo 737

3. Hecho Imponible
Karla D' Vivo 738

4. Territorialidad
Javier Rodríguez 741

5 Base Imponible
Karla D' Vivo 742

6. Alícuota o Tipo Impositivo
Javier Rodríguez 743

7. Determinación del Impuesto
Karla D' Vivo 745

8. Exenciones, Exoneraciones y Beneficios Fiscales
Javier Rodríguez 746

TEMA XVI
IMPUESTO SOBRE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD COMERCIAL

749

Roberta Núñez
Coordinadora

1. Reseña histórica
Héctor Rangel 750

2. Sujetos Pasivos
Roberta Núñez 756

3. Hecho Imponible
Roberta Núñez 761

4. Base Imponible. Exclusión y deducciones
Héctor Rangel 773

5. Determinación del impuesto
Héctor Rangel 779

TEMA X

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Juan C. Castillo Carvajal*
Coordinador

SUMARIO

1. Reseña histórica. **2** Concepto de Renta. **3.** Hecho Imponible. **4.** Exenciones y Exoneraciones. **5.** Sujetos Pasivos. **6.** Territorialidad y Renta Mundial. **7.** Conciliación Fiscal de la Renta y metodologías de determinación de la Renta. **8.** Renta Mundial. **9.** Disponibilidad de la Renta. **10.** Anualidad y autonomía del ejercicio. **11.** Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes. **12.** Tarifas y progresividad. **13.** Las Rebajas en materia del Impuesto sobre la Renta. **14.** Anticipos de Impuesto y Retención en la Fuente. **15.** Impuesto Proporcional a los Dividendos. **16.** Precios de Transferencia. **17.** Transparencia Fiscal Internacional. **18.** Ajuste por Inflación. **19.** Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

1. Reseña histórica

Antonio Dugarte Lobo**

Este impuesto encuentra su origen en la Edad Media, a fines del siglo XVIII, bajo la forma inicial de cobros por aduanas y sucesiones. Este tributo se originó en Europa, más específicamente

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University, EE.UU. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos. Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la UCV, de Impuesto sobre la Renta en la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana, y del Programa de Gerencia Tributaria para las Empresas CIAP-UCAB. Secretario General de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Socio del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez.

** Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte

en Inglaterra, cuando se estableció el cobro de un impuesto extraordinario que tenía como fin cubrir los costos de necesidades excepcionales. Esta práctica fue luego transmitida y asumida por otros países tales como Alemania y Francia, y en el nuevo continente, por los Estados Unidos, así como también ciertos países de Latinoamérica, donde no fue asumido como un impuesto de cobro temporal, sino que se implantó como un cobro permanente.

El Impuesto sobre la Renta en Venezuela data del año 1942 cuando fue decretada la primera Ley, por el entonces "Congreso de los Estados Unidos de Venezuela". Esto tuvo lugar en fecha 10 de julio de 1942, siguiendo mandato del Presidente de la República, Isaías Medina Angarita, el 17 de julio de 1942, y que finalmente fue publicada en la Gaceta Oficial Nro. 20.851 de la misma fecha. Esta Ley, tuvo una *vacatio legis* y entró en vigencia el día 1ro de enero de 1943.

La referida Ley constaba de tan solo 60 artículos. Según refiere el Dr. José Andrés Octavio, *"El Proyecto y su Exposición de Motivos, verdaderos ejemplos de sabiduría y profundidad en el análisis, y de claridad en la forma, fue presentado por la Comisión al Ejecutivo nacional el 25-5-42 y éste al Congreso para su discusión y aprobación. En la referida Exposición de Motivos se analiza el régimen fiscal vigente, concluyendo en la necesidad de establecer un impuesto sobre la renta por razones de justicia, estabilidad y productividad, con lo cual se sostuvo la oportunidad de la adopción de este tributo"*[1]

(20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

[1] OCTAVIO, José A., La Primera Ley de Impuesto sobre la Renta y las Sucesivas Reformas de su Articulado en 60 Años de Imposición a la Renta en

Esta Ley de 1942, se caracterizó por contener una secuencia de impuestos de tipo Cedular a varias alícuotas o "ratas" fijas y de un Impuesto complementario a tasas progresivas, que se aplicaban por igual, tanto a las personas naturales, como a las personas jurídicas, es decir, básicamente el impuesto no evaluaba al sujeto contribuyente para determinar su ámbito de tributación, sino que, consideraba solo en buena parte, al ingreso obtenido por este. De igual forma, contemplaba un impuesto especial adicional, que se aplicaba tanto a la producción petrolera como a la producción minera, quedando excluidas las regalías petroleras que fuesen percibidas por personas naturales y por personas jurídicas.

Cada cédula contenía tanto la descripción de los tipos de ingreso que correspondían a dicha cédula, como las deducciones que les eran aplicables, y la "tasa" impositiva. Dicho en otras palabras, privaba la aparente manifestación de renta obtenida por el sujeto contribuyente, y no el sujeto propiamente dicho. Es así como en dicha Ley de 1942, se podían observar nueve (9) Cédulas de Tributación categorizadas de la siguiente manera:

Cédula	Tipo de Ingreso	Tasa
1	Beneficios derivados del arrendamiento de la propiedad inmobiliaria	2 ½%
2	Intereses, regalías	3%
3	Beneficios industriales y comerciales	2 ½%
4	Beneficios mineros y de hidrocarburos	2 ½%
5	Beneficios agropecuarios	2%
6	Beneficios de profesiones no comerciales	2%
7	Sueldos y salarios	1%
8	Ganancias provenientes de la venta de bienes inmuebles	3%
9	Premios de loterías y otras ganancias fortuitas	10%

Venezuela-Evolución Histórica y Estudios de la Legislación Actual, Varios Autores, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Venezuela, 2003, pp. 2-3.

Por su parte, el llamado Impuesto Complementario, comprendía unas tasas que oscilaban a título progresivo entre 1,50% y 26%, con base en 29 tramos, y gravaba en líneas generales a todos los ingresos sometidos a Impuestos cedulares dentro del cuerpo de la Ley.

Tanto el llamado Impuesto Cedular, como el Impuesto Complementario, (si se quiere barnizados de mala redacción al llamarlos de esta manera por parecer una suerte de impuestos o tipos distintos que al final del día formaban parte de un solo tipo de impuesto: el impuesto sobre la renta) coexistían dentro del mismo procedimiento de determinación anual por parte del contribuyente. Para ello, este, totalizaba los importes netos de cada una de las cédulas de ingresos, considerando que las pérdidas netas de una cédula podían imputarse contra las rentas obtenidas en otras, aunque no así el traspaso de pérdidas netas. Vale decir de igual forma, que las diversas exenciones de base establecidas en las cédulas consideradas individualmente, no eran aplicables al calcular el impuesto complementario, el cual al momento de su determinación, aplicaba su propia exención de base conforme a la normativa. Dicho de otra manera, el contribuyente determinaba su impuesto conforme al título de cédula correspondiente a cada caso, y a ese debía adicionarle el resultante del cálculo del impuesto complementario, los cuales al ser sumados constituían su impuesto sobre la renta global causado.

En el año 1.944, se efectuó la primera reforma parcial a la Ley, la cual fue publicada en la Gaceta Oficial No. 21.47 del del 31 de julio de 1.944, con entrada en vigencia el primero de agosto de ese año, y, dos años más tarde, se llevó a cabo una segunda reforma parcial, que fue publicada en la Gaceta Oficial No. 187, extraordinario, del 31 de diciembre de 1946. Ambas reformas referidas si se quiere, no arroparon cambios destacables, ya que la Ley mantuvo su estructura base.

En el año 1.948, en la Gaceta Oficial número 216, extraordinario, del 12 de noviembre, se publicó una versión que derogó la Ley del año 1.943, y sus sucesivas reformas. En 1.955, según Gaceta Oficial número 24.816 del 8 de agosto, se derogó la Ley de

1.948. Esta nueva versión entraba en vigencia el día 1ro de enero de 1956, manteniendo de igual forma, la estructura de impuesto Cedular con que nació en la primigenia Ley de 1943.

En el año 1.958 se produjeron dos modificaciones a la Ley, una primera, bajo la modalidad de reforma, publicada en la Gaceta Oficial No. 567, extraordinario, del 10 de julio, y la segunda, que derogó la Ley del 1955, publicada en la Gaceta Oficial No. 577, extraordinario, del 19 de diciembre de 1.958, la cual entró en vigencia el día primero de enero de 1.959.

En el año 1.961, según la Gaceta Oficial número 669, extraordinario, del 17 de febrero de ese año, se reformó la Ley del de 1.958, y ésta, a su vez, vino a ser derogada por una nueva versión, la cual quedó publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 1.069, extraordinario, del 23 de diciembre de 1.966, vigente a partir del primero de enero de 1967.

Pudiéramos decir, que esta reforma de 1966 se gestó como producto de lo recomendado en el Informe sobre el Sistema Fiscal de Venezuela (llamado también Informe Shoup o Misión Shoup). En efecto, partiendo de la iniciativa del Dr. Tomás Enrique Carrillo Batalla, quien asistiendo en su momento a un curso de economía para Graduados en la Universidad de Columbia en los Estados Unidos de Norteamérica, intercambió opiniones con el Profesor Carl Shoup, de la Facultad de Economía de la Universidad de Columbia, y este último, atendiendo a invitación que le cursó finalmente el Dr. Arturo Sosa, Ministro de Hacienda nombrado por el nuevo gobierno de 1958, luego de la caída de la Dictadura de Marcos Pérez Jiménez, y que a su vez fue sucedido por el Dr. José Antonio Mayobre como Ministro de Hacienda, se dio inicio a este estudio por la "*Commission to Study the Fiscal System of Venezuela*" presidida por Carl Shoup[2]. Entre otros aspectos contenidos en el Informe, y en lo referido al análisis efectuado a la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para ese momento, se concluyó:

[2] Ministerio de Hacienda, *Informe Sobre el Sistema Fiscal de Venezuela*. Venezuela: Comisión de Estudios Financieros y Administrativos. Tomo I, Venezuela, 1960. pp III-V

> "La anterior descripción de la estructura del impuesto sobre la renta en Venezuela, deja al descubierto dos aspectos de gran importancia que merecen atento análisis. Uno de ellos es el de la división del impuesto sobre la renta entre los varios impuestos cedulares y el impuesto complementario. El otro es la aplicación de estructuras impositivas casi idénticas tanto a las compañías anónimas como a las personas naturales junto con el hecho de que los dividendos quedan excluidos de la renta gravable. Se cree que ambos rasgos estructurales no son deseables y que deberían modificarse, aun cuando la porción de la carga fiscal que corresponda al impuesto sobre la renta no sufra aumentos de consideración; pero tales cambios son perentorios si se requiere que el impuesto sobre la renta produzca un rendimiento considerablemente mayor".[3]

Entendido lo anterior, y considerando la complejidad que comportaba una radical reforma en el procedimiento seguido en la determinación de la base imponible que había devenido en el génesis de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, fue que el legislador patrio, no asumió tal cambio en la reforma de 1961, sino que fue solo hasta 1966 que la acogió, procediendo a eliminar prácticamente el sistema cedular y sustituyéndolo por Tarifas, que apuntaban más al análisis de la situación del contribuyente en subtipos, y no al ingreso percibido por este, aunque aún se conservaban algunas diferencias de acuerdo a ciertos tipos de renta.

Esta Misión encargada del Estudio ya referido previamente, entregó el resultado en dos fases: Una primera con el informe entregado el 22 de agosto de 1958 que fue circulada entre los diversos entes del gobierno, y una segunda en 1959, en la cual

[3] Ministerio de Hacienda, *Informe Sobre el Sistema Fiscal de Venezuela*. Venezuela: Comisión de Estudios Financieros y Administrativos. Tomo I, Venezuela, 1960. p 175.

se recogieron mediante modificación y ampliación, los aportes dados por los diversos despachos oficiales, luego de la revisión que hicieran a ese primer informe.

A finales del año 1.970, se modificaron cinco artículos de la Ley; y otros siete, en el año 1.974, según publicación efectuada en la Gaceta Oficial número 1.677, extraordinario, del 27 de agosto de ese año. A partir de entonces se realizaron dos reformas más a la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1.966, según publicaciones efectuadas en las Gacetas Oficiales de la República de Venezuela números 1.720, extraordinario, del 25 de enero de 1.975, y, 1.895, extraordinario, del 20 de agosto de 1.976.

En el año 1.978 se derogó la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1.966 y sus reformas parciales, de acuerdo con la Gaceta Oficial No. 2.277, extraordinario, del 23 de junio de 1978. Esta ley, básicamente estableció en buena parte, la estructura del Impuesto que hoy conocemos, en el sentido de que todas las personas naturales debían declarar la totalidad de sus rentas, independientemente de su origen, aplicándoseles una tarifa progresiva única; de igual forma se comenzó a gravar a las personas jurídicas, previendo un capítulo especial sólo para las rentas de origen petrolero y minero, aún vigente.

A esta derogatoria de 1978, sucedieron otras reformas así:

(1) 1.981, según Gaceta Oficial N° 2.984 del 23 de diciembre;

(2) 1.986, según Gaceta Oficial N° 3.888 del 3 de octubre, la cual pudiéramos decir, busca adaptar el articulado de la Ley a lo dispuesto en el novel Código Orgánico Tributario y por otra parte, buscó un tímido acercamiento a lo que hoy constituye el sistema de Renta Mundial, oportunidad en la cual se gravó ciertas rentas del exterior obtenida por residentes o domiciliados en Venezuela y de igual forma, se estableció el fallido intento de reunificar las rentas atomizadas por los contribuyentes a fin de aminorar su carga fiscal bajo lo que se denominó la "Consolidación Fiscal de Rentas".

(3) 1.991, según Gaceta Oficial N° 4.300 del 13 de agosto, reforma en la cual, como aspecto emblemático se estableció el sistema de Ajuste Fiscal por Inflación, como una manera de gravar la renta del contribuyente sobre bases reales y no aparentes, dada la inequidad e injusticia que se presentaba al determinar rentas a valores históricos, en una economía con inflación desde enero de 1950. De igual forma en esta reforma, se elimina la Consolidación Fiscal de Rentas y ese tímido intento de gravar las rentas extraterritoriales de 1986.

(4) 1.993, según Gaceta Oficial N° 4.628 del 9 de septiembre;

(5) 1.994, según Gaceta Oficial N° 4.727 del 27 de mayo, reforma en la cual incorpora el concepto de Unidad Tributaria para hacer entrar a la Ley en sintonía con la reforma que a su vez sufrió el Código Orgánico Tributario en el mismo año.

(6) 1.995, según Gaceta Oficial N° 5.023 del 18 de diciembre;

(7) 1999, según Gaceta Oficial N° 5.390 del 22 de octubre de 1.999. Esta reforma merece mención aparte porque representó a esa fecha, una de las reformas más radicales sufridas en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta para establecer modificaciones a ciertas bases de tributación, así como vanguardistas normas de control; en efecto, en dicha reforma se establecieron:

a) Renta Mundial como elemento de conexión, ampliando así, nuestro ancestral Renta Territorial que originario de 1942, y una breve modificación en 1986, y posterior retorno pleno en 1991.

b) Restitución del Gravamen al Dividendo, que estuvo contenido en la Ley entre 1966 y 1991, fecha esta última en la cual fue eliminado del texto legal.

c) Régimen de Transparencia Fiscal

d) Precios de Transferencia

e) Desconocimiento de Contratos y Sociedades constituidas conforme al Derecho para preservar los derechos de recaudación por parte de la autoridad (Artículo 95 de esa reforma, artículo 94 de la Ley vigente).

(8) 2.001, según Gaceta Oficial N° 5.557 del 13 de noviembre.

Finalmente, en el año 2006 en reforma contenida según Gaceta Oficial N°38.529 de fecha 25 de septiembre, tiene lugar la derogatoria de rebaja del impuesto a los contribuyentes que se dedicasen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas tales como la refinación y el transporte, así como en el año 2007 en la Gaceta Oficial N°38.529 de fecha 16 de febrero de 2007, tiene lugar la reforma, donde se incluye la Norma de Capitalización Delgada en materia de Precios de Transferencia y el momento en que se consideran Realizadas para fines de la Ley, las ganancias o pérdidas asociadas al Ajuste de Activos y Pasivos en Moneda Extranjera.

Bibliografía

AMATUCCI, A (2001). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (1992). Revista de Derecho Tributario N° 55. Venezuela.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003). 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Venezuela: Torino.

Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales (2000). Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999. Venezuela: Anauco Ediciones, C.A.

Forum Editores (1991). Nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta. Venezuela: Legislación Económica, C.A.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). Gaceta Oficial De la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, Febrero 2007.

Ministerio de Hacienda (1960). Informe Sobre el Sistema Fiscal de Venezuela. Venezuela: Comisión de Estudios Financieros y Administrativos.

2. Concepto de Renta

Antonio Dugarte Lobo*

Ante todo debemos considerar, que por tratarse el concepto "Renta" de un término que está investido de un carácter meramente económico, es difícil poder llegar a una definición inequívoca que permita tener la sensación de que se alcanzó la definición plena, impregnada de justicia, equidad y, respetuosa de todos los elementos que caracterizan a un tributo, sobre todo, cuando nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta vigente (y vale decir, que las anteriores también) adolece de una adecuada definición de tal término, o de un armónico uso de este dentro de las bases de determinación de la obligación que uno encuentra a lo largo del texto de la ley, texto este en el cual, no necesariamente se emplea el término "*renta*" propiamente dicho para referirse al concepto que representa la base de imposición, ya que indistintamente se refiere tanto al concepto "enriquecimiento" como al de "renta", para hacer mención a supuestos asociados a la base imponible. De hecho, no debemos dejar de considerar que son necesariamente diferenciables los conceptos referidos a Base Imponible y Enriquecimiento Neto Gravable, por cuanto el primero de ellos, está referido a la cuantificación bruta del hecho generador de la obligación, mientras que el segundo, está referido a la base neta de determinación de la obligación, es decir, en este

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

último caso, una vez que se han aplicado a la base, todas aquellas disminuciones o detracciones que la norma o el cuerpo de la ley en general, permiten.

Dicho lo anterior, comencemos entonces, por el principio y consideremos lo que a la luz de una definición jurídica clásica, puede entenderse por "Renta":

> "Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. // Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de alguna cosa // Deuda Pública // Títulos que la representan// Precio que en dinero o en especie paga el arrendatario //Pensión o cantidad por ser obligación o liberalidad se pasa a una persona//Rédito, interés."[4]

Partiendo de lo previamente definido, y considerando lo que es el articulado de la Ley, podemos llegar a entender entonces que el impuesto sobre la renta (o a la renta según legislación foránea) se configura como un tributo directo, de carácter natural y subjetivo, que grava la renta de las personas, bien sean estas naturales o jurídicas (físicas y morales según el Derecho comparado) o de algunos supuestos que no encuadran como tales pero que igualmente la norma considera contribuyentes (noción de Establecimiento Permanente o Base Fija por ejemplo). En otras palabras, se trata de un impuesto que grava la renta o ganancia que se ha producido a partir de una inversión o de la rentabilidad de cierto capital. Se puede tratar también del producto de un trabajo dependiente o independiente. En términos más sencillos pudiéramos incluso decir, que el impuesto a la renta es un tributo que, como ya se ha dicho, grava las rentas o aquellos ingresos que se configuran como utilidades o beneficios. Estos ingresos provienen de una cosa o actividad, constituyéndose la renta, a partir de todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

[4] CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo V, P-R, 12ª Edición, Editorial Heliasta, SRL, Buenos Aires, 1979.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, a lo largo de su articulado pudiéramos señalar que conceptúa los siguientes tipos de Renta:

a. *Renta Bruta*[5]: aquella que se obtiene al restar al Ingreso Bruto obtenido, los costos asociados.

b. *Enriquecimiento Neto*[6]: resulta de restar a la Renta Bruta obtenida, las Deducciones admitidas por la Ley. Vale decir, que el término Deducción, para fines de nuestra Ley tributaria, comprende todos aquellos gastos que corrientemente, en el Estado de Ganancias y Pérdidas promedio de una entidad o persona natural, suelen ser agrupados bajo las nomenclaturas de "Gastos Generales", "Gastos Financieros", "Gastos de Ventas", "Otros Gastos", etc., siendo en líneas generales, y para fines de un cabal entendimiento, todas aquellas partidas que no formen parte del o los Costos.

c. *Renta Presunta*[7]: el texto legal, no considera una definición sobre lo que debe entenderse como una Renta Presunta, tampoco lo hace el Reglamento General de dicha Ley. No obstante, la Hermenéutica aplicada al articulado del Capítulo IV que regula dicho aspecto (Artículos 34 al 49 de la Ley), nos permite llegar a construir la siguiente tesis: el régimen de Renta Presunta, es aplicable a todos aquellos contribuyentes, sometidos a tributación en Venezuela por la Ley de Impuesto sobre la Renta, que no sean residentes o no se encuentren domiciliados en nuestro país, y en consecuencia, su actividad en Venezuela, no sea de fácil evaluación, control o fiscalización por parte de la autoridad competente, con el objeto de procurar la obtención del adecuado soporte de los costos y gastos que se derivan de su actividad, o en su defecto, de la determinación sobre

5 Artículo 21 de la Ley

6 Artículo 27 de la Ley. Mal llamado de esta manera a criterio de este autor, ya que no se comprende el por qué de la diferencia entre el empleo del término "Renta" en el caso del artículo 21 y el término "Enriquecimiento " para referirse a un resultado de características similares en el artículo 27.

7 Artículo 34 y siguientes de la Ley.

base real, del costo o gasto que le es atribuible a la actividad aquí desarrollada. Por dicha razón, el legislador se ve en la necesidad de "Presumir" cuál es su renta, sin que el contribuyente se vea en la obligación de tener que demostrar cuales costos o gastos son los que imputa. La única excepción que se observa en el articulado en cuestión, con respecto a la cualidad de no domiciliado en nuestro país, la observamos en el caso de las "agencias o empresas de transporte internacional" (artículo 36), para los cuales les es aplicable el régimen en comento, tanto a los constituidos y domiciliados en el exterior como a los constituidos en el exterior y domiciliados en nuestro país.

d. *Enriquecimiento Neto Gravable*[8] (Renta Neta Fiscal Gravada[9]): Este concepto constituye el eslabón último dentro del esquema de determinación del Enriquecimiento sometido a imposición (o según se lee en algunos artículos de la Ley, también denominado, Renta Neta Fiscal Gravada). El mismo simplemente viene a representar lo que según otra forma de ser visto, constituye la Base Imponible para otras definiciones que no ameritan la aplicación de costos, deducciones u otras sustracciones a la base, es decir, aquel monto definitivo al que debe ser aplicada la alícuota tributaria correspondiente conforme a la Tarifa asociada[10]. En el caso de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, tal concepto lo podría constituir el mismo monto obtenido luego de aplicar a la Utilidad o Pérdida contable del ejercicio, las partidas de Conciliación Fiscal de la Renta que hemos llamado previamente, Enriquecimiento Neto; pero en el

[8] El Concepto "Enriquecimiento Neto Gravable" no aparece definido como tal en el articulado de la Ley, no obstante, entendiendo que el texto reconoce la existencia del "Enriquecimiento Neto", y entendiendo también que a ese se podrían imputar las pérdidas fiscales trasladables, y considerando así mismo, que al resultado posterior a esta imputación es al que se aplicará la alícuota impositiva correspondiente, se ha asumido en la práctica el denominarlo de tal manera.

[9] Artículo 66 y otros de la Ley, por ejemplo.

[10] Tarifa Nro 1, Tarifa Nro 2 o Tarifa Nro 3 de la Ley

presente escenario, la cualidad de "Neto" a "Neto Gravable" la atribuye la posibilidad de aplicar Pérdidas Fiscales Trasladables de ejercicios fiscales anteriores, tal y como lo establece el articulado de la propia Ley. En otras palabras: para aquellos contribuyente que bien sea por el tipo de actividad que desarrollan (básicamente las personas naturales residentes que trabajan bajo relación de dependencia), o bien sea porque no generaron pérdidas fiscales trasladables de ejercicios anteriores por haber obtenido resultado positivo, el Enriquecimiento Neto y, el Enriquecimiento Neto Gravable, representarían lo mismo, ya que al no haber pérdida fiscal trasladable, este monto constituiría la base de aplicación de la alícuota tributaria correspondiente.

A este respecto consideremos que la pérdida Fiscal Trasladable a la que nos referimos, puede ser de dos (2) tipos según el texto de la Ley:

i. Neta de Explotación[11]: sería el monto negativo resultante de la actividad propia del contribuyente, es decir, sin considerar el efecto del Reajuste Fiscal por Inflación del ejercicio; vale decir, Utilidad o Pérdida contable del ejercicio, más o menos las partidas de Conciliación Fiscal de la Renta (sin resultado del Reajuste por Inflación, como indicamos). Es trasladable hasta por los tres (3) ejercicios fiscales siguientes.

ii. Netas por Inflación[12]: la que se obtiene en caso de que el resultado negativo provenga matemáticamente de la aplicación del Reajuste por Inflación en el esquema de determinación de la renta, es decir, Utilidad o Pérdida contable del ejercicio, más o menos las partidas de Conciliación Fiscal de la Renta, incluido el resultado del Reajuste señalado. Solo es trasladable hasta por un ejercicio fiscal.

[11] Artículo 55 de la Ley.
[12] Artículo 183 de la Ley.

3. Hecho imponible

Antonio Dugarte Lobo*

El Hecho Imponible como concepto general, podría ser definido atendiendo a muchos elementos que lo arropan, partiendo desde lo jurídico y finalizando en lo económico. No obstante, por estarnos refiriendo a un tributo muy específico, nos enfocaremos en los aspectos que sobre este tema contempla la Ley venezolana.

Nuestro Código Orgánico Tributario, ha previsto desde su inicio, que el Hecho Imponible "es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"[13].

Para su mejor entendimiento, el lector debe considerar, que este Hecho, está caracterizado por unos elementos, que pueden ser vistos de la siguiente manera:

- Elemento *Objetivo:* constituye el componente del Hecho Imponible que está representado por la redacción de la norma de la ley, que prevé un supuesto y una consecuencia, y que una vez que éste hecho se materializa, entonces nace la obligación tributaria, para el Sujeto que así lo realiza.

---

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

[13] Artículo 36 del Código Orgánico Tributario.

- *Subjetivo:* Representa la definición de los contribuyentes o sujetos pasivos, según sea, a los que involucra o compete el cumplimiento de la obligación tributaria.

- *Espacial:* Va referido al lugar en que deberá suceder el Hecho Imponible para ser considerado como tal y que en consecuencia, se de el nacimiento de la Obligación Tributaria.

- *Temporal:* refiere la ubicación en el tiempo de los Hechos considerados en los supuestos de la norma como Imponibles por parte del legislador, para que en función de ello se considere que efectivamente ha tenido lugar el Hecho Imponible y no ha quedado diferido para otro momento. Dicho de otra manera, represente el momento en que el Sujeto Pasivo puede asumir que es deudor, y en que el Sujeto Activo puede hacer valer su rol de Acreedor. Algunos autores hablan de momentos de "causación" o de "exigibilidad" para referirse a uno u otro momento.

Una apreciación de este autor, conforme a lo que es en esencia nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, diría que el Hecho Imponible no representa un solo hecho sino más bien, un conjunto de circunstancias o de hechos, que una vez ocurridos los supuestos de Ley, los vincula con el nacimiento de la obligación tributaria, y que está referido tanto a hechos materiales, actos jurídicos, el ejercicio de una actividad económica, o industrial, la prestación de servicios de diversa índole o a las resultas pasivas de tales actividades, como las rentas de inversión por ejemplo.

Es por lo anteriormente descrito, que no podemos decir entonces, que nuestra Ley contemple un único Hecho Imponible, sino que por el contrario, prevé un sin número de supuestos que integrados entre sí, dan forma a lo que su artículo 11o señala cuando establece que causarán el impuesto previsto en la Ley, los "enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie". Esto, en apreciación de este autor, constituiría lo más cercano a una definición "única" prevista en el texto de la Ley de lo que esta considera Hecho Imponible, ya que estos conceptos configuran el supuesto rector para que el sujeto

determine si es contribuyente o sujeto pasivo de la Ley. Dicho en ejemplo simple para fines ilustrativos: una persona natural, no incurre en el Hecho Imponible por el solo hecho de ser tal, sino que tendría que obtener enriquecimientos anuales dentro de los supuestos previstos en el propio articulado, para considerar que se convierte en contribuyente de la obligación.

El resto del articulado lo que establece son los supuestos para la determinación de estos, y los contribuyentes obligados, supuestos estos que serán desarrollados ampliamente en las siguientes páginas cuando se comente entre otros, los Ingresos, Costos, Deducciones, etc. admitidos por el legislador.

4. Exenciones y Exoneraciones.

Antonio Dugarte Lobo*

Las leyes Tributarias pueden prever dos categorías de sujetos: los sometidos a la ley y los no sometidos a esta. A los primeros, los denomina Contribuyentes o Personas sometidas a ella, según sea, y a los segundos, los considera No Sujetos. En el primer caso, se entiende que la obligación ha nacido para ellos, y en el segundo, se entiende que nunca la obligación se generó.

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

Para los sujetos obligados, el legislador puede prever incentivos fiscales que determinen que aun cuando el sujeto o el enriquecimiento (incentivo de tipo subjetivo el primero, de tipo objetivo el segundo) es contribuyente o es gravable, respectivamente, no estén obligados al cumplimiento de la obligación tributaria.

Dentro de estos incentivos, sin duda las exenciones y las exoneraciones constituyen los más emblemáticos. Sobre ello, nuestro Código Orgánico Tributario[14] prevé que la Exención representa la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, tipificada por la Ley, mientras que la Exoneración, en esencia es similar, con la diferencia que esta última, es concedida por el Ejecutivo Nacional, mediante Decreto claro está, en los casos así previstos por la Ley.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, hasta la reforma que sufrió en el año 1994, contemplaba un listado de potenciales contribuyentes o enriquecimientos exonerables por parte del Poder Ejecutivo; sin embargo en dicha reforma esta lista fue suprimida y lo que en la actualidad prevé la normativa, es la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional exonere total o parcialmente los siguientes enriquecimientos[15]:

a. Los obtenidos por aquellos sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o;
b. Que generen mayor capacidad de empleo o;
c. Que deriven de industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país.

El texto de la Ley, en lo concerniente a las Exenciones, actualmente contiene una relación amplia de estas, tanto de tipo Subjetivo, como de tipo Objetivo, e incluso algunos supuestos que representan una mixtura entre ambos[16]. Veamos:

[14] Artículo 73 del Código Orgánico Tributario
[15] Artículo 197 de la Ley
[16] Artículo 14 de la Ley

- Entidades venezolanas de carácter público.
- Banco Central de Venezuela
- Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela
- Institutos autónomos que determine la ley
- Agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en nuestro país, solo por la remuneración que reciban de sus gobiernos.
- Agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que residan en nuestro país con autorización del gobierno nacional, solo por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, cuando exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de nuestros agentes o funcionarios
- Rentas que obtengan los organismos internacionales y sus funcionarios, atendiendo a lo previsto en Convenios Internacionales suscritos por nuestro país.
- Instituciones benéficas y de asistencia social
- Los trabajadores o sus beneficiarios por indemnizaciones recibidas con ocasión del trabajo, que les sean pagadas conforme a la Ley o contratos de trabajo. De igual forma, los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a lo previsto en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras; se incluye igualmente a los productos de los fondos de retiro y de pensiones.
- Los asegurados y sus beneficiarios por indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros, siempre que estos montos no hayan sido declarados como pérdida.
- Pensionados o jubilados o sus herederos, por las pensiones que reciban por retiro, jubilación o invalides, o el traspaso de estas, según se trate.
- Los Donatarios, herederos y legatarios por las donaciones, herencias y legados que perciban.
- Afiliados a cajas y cooperativas de ahorro, con las salvedades allí consideradas.
- Las personas naturales por los enriquecimientos provenientes de los instrumentos allí indicados.

- Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, aplicando además, las condiciones allí previstas.
- Instituciones de ahorro y previsión social
- Los Fondos de Ahorro
- Fondos de Pensiones y de Retiro.
- Sociedades Cooperativas que operen bajo las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional.
- Las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial referido en la norma.
- Enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública o de cualquier otra modalidad de título valor emitido por La República.
- Los estudiantes becados, solo por los montos que reciban para cubrir sus gastos de estudios, manutención o formación.

Bibliografía

JARACH, D (1980). Curso de Derecho Tributario. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (1966). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 1.069 (Extraordinario), Diciembre 1966.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). Gaceta Oficial De la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, Febrero 2007.

SAINZ DE BUJANDA, F (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Décima Edición: Universidad de Complutense.

RUÍZ, J (2004) Impuesto Sobre la Renta, Manual Didáctico y de Consulta. Caracas

VALDÉS, R (1996). Curso de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

5. Sujetos Pasivos

Antonio Dugarte Lobo*

Refiere la doctrina amplia, reiterada y coincidente de variados autores, que el Sujeto Pasivo es una figura que comúnmente suele ser confundido con el Contribuyente, y a decir verdad, están emparentados pero no necesariamente y en todos los supuestos, son el mismo sujeto.

En efecto, en líneas generales, el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria, es aquel sujeto obligado por la ley a honrar esta deuda, pero no necesariamente, es el contribuyente de la misma.

Puede ocurrir que la persona del Sujeto Pasivo y la del Contribuyente, en efecto si sean la misma siempre y cuando en el primero se materialice la ocurrencia del hecho imponible, caso en el cual sería al mismo tiempo Contribuyente y Sujeto Pasivo, y en consecuencia, se transforme así en el deudor directo de la obligación.

El Código Orgánico Tributario[17] señala que es Sujeto Pasivo el obligado al cumplimiento de la prestación o deuda tributaria, y como producto de ello, establece dos posibilidades:

---

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

[17] Artículo 19 del Código Orgánico Tributario.

- Que sea el deudor directo, por recaer en sí mismo el nacimiento de la obligación de pago producto de que ha incurrido en el hecho imponible, caso en el cual lo denomina Contribuyente o;
- Que no sea el deudor directo, por no haberse materializado en él, la ocurrencia del Hecho Imponible como tal, pero que asume esta condición por un mandato expreso de la ley, supuesto este en el que se le denomina entonces, Responsable.

En lo referido al Contribuyente propiamente dicho, el Código Orgánico Tributario señala que es aquel en el cual se verifica la ocurrencia del Hecho Imponible, supuesto este sobre el cual ya nos referimos ampliamente en líneas anteriores.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuanto a la definición de los Contribuyentes del tributo, contiene un Capítulo[18] el cual Titula "De los Contribuyentes y de las Personas sometidas a esta Ley".

Esta suerte de división entre Contribuyentes y Personas sometidas a la Ley, tiene una razón de ser básica y no es otra, que no necesariamente todas las Personas sometidas a su texto, son contribuyentes. Esto es así porque como veremos seguidamente, y por técnica legislativa, el texto comienza en sus artículos iniciales dibujando el perfil de todas las personas sometidas a su contenido, dicho en otras palabras, quienes están Sujetos a sus supuestos y obligaciones básicas, pero luego, el propio legislador se encarga de ir plasmando las exclusiones o distinciones que considera convenientes o necesarias para que quede plenamente definida la figura del Contribuyente como tal.

El artículo 7 de la ley, refiere que están sometidos al Régimen impositivo de la Ley:

- Las Personas Naturales y sus asimiladas, siendo éstas últimas las llamadas Herencias Yacentes por nuestro Derecho.

[18] Artículos 7 al 13, Capítulo II del Título I de la Ley.

- Las Compañías Anónimas y las Sociedades de Responsabilidad Limitada, que son figuras consagradas en nuestro Código de Comercio.
- Las Sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, y demás sociedades de personas, incluidas en ellas, las irregulares o de hecho[19].
- Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y aquellos que obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, hidrocarburos o sus derivados[20].
- Las Asociaciones, Fundaciones, Corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en las descripciones previas, las cuales están regidas por leyes muy especiales en el Derecho venezolano.
- Los Establecimientos Permanentes, Centros o Bases Fijas situados en el territorio nacional, definidos por el propio texto de la Ley, que son términos naturales del Derecho Tributario internacional y fueron recogidos en la reforma de nuestra Ley en el año 1999, dando cumplimiento así a una necesidad impostergable de armonizar nuestra redacción, y supuestos de Hecho y de Derecho, con los contenidos en el Derecho comparado y Convenios para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.

El texto del artículo en cuestión, refiere quienes de estos sujetos, no son contribuyentes directos y a tales fines establece:

- Las Sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, y demás sociedades de personas,

[19] Por disposición de la propia Ley, se consideran asimiladas a Compañías Anónimas

[20] A criterio de este autor, esta enumeración es innecesaria, si tomamos en cuenta que quienes pueden llevar a cabo este tipo de actividades, son las personas naturales y las personas jurídicas, las cuales ya están previamente consideradas por el propio legislador en el texto del mismo artículo. No obstante, y dando margen al beneficio de la duda, recordemos el viejo adagio jurídico que reza "Lo que abunda no daña siempre y cuando tenga relevancia jurídica".

incluidas en ellas, las irregulares o de hecho, ya que el impuesto se causará en cabeza de cada uno de los socios o comuneros, los cuales incluirán en su declaración propia la porción de resultado que les corresponda de las entidades citadas al inicio.

No obstante, estas entidades aun cuando no tributan, deben presentar declaración definitiva de rentas anual a título informativo, y aplican las reglas de determinación del Enriquecimiento o Pérdida previstos en la Ley, y están sometidos al cumplimiento de los demás deberes formales exigibles a cualquier otro contribuyente, así como al control y fiscalización por parte de la autoridad, siendo incluso responsables, de los tributos dejados de pagar por los socios o comuneros producto de la no imputación de los resultados que les correspondan.

Ahora bien, haciendo abstracción de lo previamente dicho, que constituye un principio general, el texto de la Ley tiene una excepción que le da la cualidad de contribuyentes a estas entidades, cuando señala que si estas sociedades y comunidades, obtienen porciones de enriquecimiento derivadas de regalías mineras o de participaciones análogas, considerando igualmente las que provengan de la cesión de las referidas regalías y participaciones, dichas porciones si estarán sometidas a la alícuota prevista en el literal "a" del artículo 53.[21]

- Los Consorcios, los cuales la misma ley define como "(...) las agrupaciones empresariales, constituidas por personas jurídicas que tengan por objeto realizar una actividad económica específica en forma mancomunada".[22]

  A estas entidades, se les aplica el mismo tratamiento previsto por la Ley a las Sociedades en nombre colectivo, etc. siendo destacable, una vez más, que declaran para fines informativos pero no tributan ya que la obligación de declaración y posible pago, recae directamente en los entes consorciados.

[21] Artículo 10 de la Ley, parte in fine.

[22] Artículo 10 de la Ley.

- El Contrato de Cuentas en Participación, el cual merece especial mención ya que en sí mismo, el Contrato no tiene la categoría propia de un Contribuyente, y mucho menos de un Sujeto Pasivo; sin embargo, constituye una forma legítima de Asociación[23] entre dos entidades jurídicamente distintas, El Asociante y El Asociado, que persiguen desarrollar una actividad en conjunto que les puede llevar a obtener un resultado positivo (ganancia) o un resultado negativo (pérdida). Aunque la norma referida considera al Contrato como una Asociación, el texto del propio Código de Comercio hace entrar en confusión al intérprete de la Ley, cuando en su artículo 201 prevé que "Hay además la sociedad accidental o de cuentas en participación, que no tiene personalidad jurídica.".
  En todo caso, el aspecto vital destacable es que los contratos de Asociación en Participación, no tienen una personalidad jurídica distinta de los contratantes y además, carecen de autonomía patrimonial, siendo que están exentos para su nacimiento, de las formalidades establecidas para las compañías, pero si deben ser probadas por cualquier medio escrito.
  Desde el punto de vista de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, su operatividad no está regulada de forma alguna, por lo que desde una evaluación puramente formal, diríamos que el Asociante y el Asociado, deben incluir en su declaración definitiva anual, y sumarlo al resto de sus enriquecimientos, el resultado que proporcionalmente les corresponda, sin más exigencias que cumplir.[24] Es por ello, que en este caso y aunque la Ley lo considera dentro del grupo de "Los Contribuyentes y Personas" sometidas a su articulado, debemos asumir que lo hizo por una necesidad propia de establecerle una regulación impositiva al Contrato, pero no porque técnicamente sea considerable como lo uno o lo otro.

[23] Artículo 359 del Código de Comercio.
[24] Artículo 7, Parágrafo Segundo de la Ley.

Bibliografía

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003). 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Venezuela: Torino.

Código de Comercio. (1955), Gaceta Oficial de la República de Venezuela, Nro. 475, diciembre 1955.

Código Orgánico Tributario. (2001) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela., Nro. 37.305. Octubre 2001

JARACH, D (1980). *Curso de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). Gaceta Oficial De la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, Febrero 2007.

VALDÉS, R (1996). *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

6. Territorialidad y Renta Mundial.

Antonio Dugarte Lobo*

Siempre hemos aprendido, que el Sistema Tributario de cada país define la forma, alcance y jurisdicción donde puede darse la generación de tributos, o dicho de otra manera, la generación de hechos imponibles, a los sujetos pasivos de los mismos.

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

Existen dos clasificaciones basados en principios que hacen la distinción de la forma y alcance de cómo las jurisdicciones gravan los hechos generadores y definen el alcance que estos tienen. Dichas dos clasificaciones que son determinantes en la identificación de los elementos de conexión en materia tributaria son:

a) Renta Mundial y;
b) Territorialidad,

El Principio de Renta Mundial extiende el alcance de la jurisdicción tributaria de un país más allá de sus límites fronterizos, en razón de lo cual justifica la exigencia de la declaratoria del hecho imponible o el pago del tributo, según sea, por parte de aquellos sujetos contribuyentes sometidos al ámbito de aplicación de la ley, que realizan actividades fuera del territorio al que pertenecen, gravando no solo los hechos que ocurren dentro de ese Estado o país (principio de Territorialidad puro), sino también los hechos definidos dentro de su Normativa tributaria, aunque estos se produzcan o generen fuera de la jurisdicción.

El otro principio destacable, es el llamado Principio de Territorialidad, donde se establece que los sujetos pasivos únicamente estarán sujetos al pago de tributos, vis-a-vis, la causación de hechos imponibles, por los supuestos o actividades que ocurren dentro del territorio del país, y en razón de lo cual pueda entenderse que, la causación del hecho tiene lugar dentro del territorio o jurisdicción y no fuera de ella.

En Venezuela, y en materia de Impuesto sobre la Renta específicamente, nuestra Ley ha vivido dos momentos distintos en cuanto a la extraterritorialidad como un supuesto asociable a la generación de tributación en nuestro país.

En efecto, luego de la promulgación del Código Orgánico Tributario venezolano, en Gaceta Oficial del 3 de agosto de 1982, en el cual se abrió la puerta al legislador venezolano para gravar ciertos supuestos o rentas generados en el exterior, la reforma sufrida por nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta en 1986 acogió parcialmente esa tesis y previó el gravamen a ciertos tipos

de enriquecimientos de fuente extraterritorial, obtenidos por el contribuyente venezolano. Ese primer "ensayo" se vio contaminado por múltiples inconvenientes, sobre todo en lo concerniente al control factible o posible para la Administración Tributaria venezolana, al no contar con suficientes y establecidos métodos de intercambio de información con otras jurisdicciones y sus Administraciones Tributarias, lo cual degeneró en una predecible evasión masiva del contribuyente venezolano al no declarar sus rentas foráneas. En la Reforma sufrida por nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta en 1991, esa tentativa de gravamen, fue eliminada del texto legal y volvimos al criterio de territorialidad puro y simple que había prevalecido desde 1943 hasta 1986.

Podemos afirmar sin duda que el criterio de territorialidad y el de renta mundial, no son excluyentes entre sí, ya que inobjetablemente, uno forma parte del otro. Lo territorial, está inmerso dentro de lo extraterritorial, y lo segundo simplemente representa una ampliación o extensión al primer criterio. Sería incorrecto afirmar que se trata de dos criterios excluyentes, ya que basta con considerar que el promedio de los países, establecen como mecanismo para la tributación a sus residentes, el criterio de la fuente para gravar las rentas obtenidas en su territorio por los no residentes. Esta situación, pone en evidencia la aplicación de un enfoque dual, y ratifica la aplicación del principio de la fuente ya que ningún Estado ha renunciado unilateralmente al gravamen de las rentas obtenidas en su territorio.

Puede ocurrir que el hecho imponible, según la Ley de la que se trate, prevea que la obligación de declarar la renta atienda a dónde se genera, de qué se trata, o quién la obtiene. Para entender esto, en su justa medida, debemos entonces referimos al principio de la Fuente y adicionalmente, el de la Residencia y la Nacionalidad.

Principio de la Fuente

Este principio, o vínculo de conexión, hace depender la posibilidad de gravar una renta, al simple requisito de que la fuente

de las mismas tenga lugar en el territorio del Estado de que se trate. De esta forma, se someten a imposición en el Estado todas las rentas de fuente territorial o interna, independientemente de la condición de su titular, es decir, que sea Residente o No para fines impositivos. Para ello, se define legalmente el concepto de fuente territorial de renta en cada caso ya sea en forma detallada o precisa, o mediante un supuesto general que abarque la mención tanto de capitales o bienes situados, utilizados o explotados en el país, como de actividades allí realizadas, según puede observarse en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

Dicho en otras palabras, solo toma en cuenta el lugar donde se ubica la fuente productora de la renta, mientras que otros criterios, parten de la base de ciertas condiciones de los sujetos que las obtienen, con absoluta prescindencia de la ubicación de su fuente.

Principio de la Residencia

Es el criterio de carácter personal o subjetivo, aplicado mayoritariamente, en buena parte de las jurisdicciones a nivel mundial. Este criterio somete a imposición en forma ilimitada (abarca todas las rentas internas y externas) a aquellos sujetos que, por razones jurídicas son considerados residentes a efectos fiscales. Cómo se observa, nada tiene que ver con la Nacionalidad que el sujeto posea. Para ello, se debe definir en la Ley Tributaria, el concepto de residencia, el cual se convierte en un presupuesto fundamental para el ejercicio ilimitado por parte del Estado de su poder de imposición. Recordemos que en el caso venezolano en específico, tanto nuestro Código Orgánico como la Ley de Impuesto sobre la renta, dan la versión necesaria de tal definición.

Principio de la Nacionalidad:

Con este principio busca la autoridad tributaria, valiéndose del legislador, gravar las rentas de sus nacionales en forma ilimitada, esto es, independientemente del origen de la renta, o del

lugar donde residan estos. Visto en palabras simples: el contribuyente deberá declarar en su jurisdicción natal, todas las rentas obtenidas, haciendo abstracción absoluta, de donde esté la fuente de estas, o dónde se encuentre él para el momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, debemos señalar que la decisión de adoptar un principio u otro para una Jurisdicción, es sin duda, una decisión unilateral y soberana que estará determinada, en buena parte de los casos, por las condiciones económicas imperantes en cada país o en la zona geográfica en que se encuentre, o incluso, en razones de otra índole, en el momento de su implementación.

En tiempo reciente, pudiera decirse que el criterio de la Renta Mundial, ha sido el que ha ganado mas adeptos por parte de la mayoría de las legislaciones tributarias, aunque hay que decirlo, cuenta con detractores que inclinarían más la balanza hacia la adopción del criterio de la Fuente por considerar que causa menos distorsiones a la hora de la determinación tributaria.

En nuestro país, la Renta Mundial, fue adoptada como parte de la reforma integral de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta en el año 1999, con vigencia efectiva a partir del año 2001.

Al efecto, la forma de determinación de la misma, fue esquematizada en páginas previas; no obstante, para fines de poder visualizar la forma en que la norma establece cómo se calcula el Impuesto sobre la Renta pagado en el exterior, que el Contribuyente declarante en nuestro país, puede aplicar al impuesto sobre la renta global determinado, consideramos importante traerla a colación de nuevo para de allí partir en el referido cálculo. Así, de seguidas, presentamos el esquema de determinación de la Renta Mundial gravable a declarar:

	Ingresos Venezuela	Ingresos Exterior	Renta Mundial
	Bs.	Bs.	Bs.
Ingresos Brutos	xxx	xxx	xxx
Menos:			
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	(xx)	(xx)	(xx)
Ingresos Netos	xxx	xxx	xxx
Menos:			
Costos	(xx)	(xx)	(xx)
Renta Bruta	xxx	xxx	xxx
Menos:			
Gastos	(xx)	(xx)	(xx)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	xxx	xxx	xxx
Mas: Partidas No Deduc.,			
o Ingresos no Contabiliz., gravables	xxx	xxx	xxx
Menos: Partidas No Grav.,			
o Costos y Gastos no Contabiliz.,			
deducibles	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Enriquecimiento Neto	xxx	xxx	xxx

Asumamos para fines didácticos, que en este ejemplo, la Renta Mundial gravable resultó en Bs. 500.000, y está conformada por Bs. 400.000 de Renta de fuente venezolana, y Bs. 100.000 de Renta de fuente extraterritorial. De igual forma, asumamos, que el Impuesto sobre la Renta que el contribuyente pagó en el exterior por dicha Renta extraterritorial, fue, ya hecha la conversión a Bolívares, de Bs. 34.000.

Tomando como base que la Unidad Tributaria vigente a la fecha de la realización de este texto, equivale a Bs. 90 por 1 U.T., tenemos entonces:

Bs. 500.000 / Bs. 90 por 1 U.T. = 5.555,55 U.T.

Asumamos de igual forma, que la Tarifa aplicable a dicha Renta, es la No. 2, dada la actividad que realiza este contribuyente y en consecuencia, le sería aplicable el porcentaje previsto

en el tercer tramo de la misma que es de 34%[25]. Bajo esta premisa tenemos:

Impuesto sobre la Renta Causado=

U.T. 5.555,55 x 34% = U.T. 1.888,88

U.T. 1.888,88 - U.T. 500 = U.T. 1.388,88

Una vez efectuado el cálculo previo, se procedería a hacer la conversión a Bolívares, empleando para ello el valor de la U.T. de Bs. 90 ya indicado:

U.T. 1.388,88 x Bs. 90 por 1 U.T. = Bs. 124.999,20

Este sería entonces, el Impuesto sobre la Renta Causado en el ejercicio.

Ahora bien, a dicho impuesto le puede ser aplicado como una disminución a título de anticipo, el Impuesto sobre la Renta que el contribuyente haya pagado sobre el enriquecimiento obtenido en el exterior y que forma parte de la Renta Mundial gravable declarada.[26]

Corresponde entonces ahora, determinar, si el monto del Impuesto pagado en el exterior, es acreditable en su totalidad, o solo en parte, al Impuesto sobre la Renta causado sobre la Renta Mundial declarada. Para ello, de seguidas nos permitimos citar parcialmente lo previsto en el artículo 2 de la Ley, el cual a la letra señala:

---

[25] Debemos tener en cuenta que por tratarse de una Tarifa de tipo Progresivo, podría ser calculado el Impuesto, descomponiendo la renta en sus tramos, o aplicando el procedimiento abreviado del Sustraendo pre-calculado. Ver procedimiento y base técnica en páginas posteriores referidas a las Tarifas.

[26] Tengamos presente, lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que dispone, cuales son los impuestos pagados en el exterior, que son considerables como impuesto sobre la renta acreditable, es decir, aplicable como una disminución del Impuesto causado para obtener el Impuesto a pagar. De igual forma, debe tenerse presente, a qué categorías de contribuyentes les es obligatorio declarar en Venezuela las rentas obtenidas en el exterior, para lo cual debe ser revisado con detenimiento lo concerniente al tópico de los Contribuyentes de la Ley desarrollado en este texto.

> "El monto del impuesto acreditable, proveniente de fuentes extranjeras a que se refiere este artículo, no podrá exceder a la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en el Título III de esta Ley al total del enriquecimiento neto global del ejercicio de que se trate, en la proporción que el enriquecimiento neto de fuente extranjera represente del total de dicho enriquecimiento neto global (...)."

Procediendo entonces tenemos:

$$\text{Proporción del enriquecimiento de fuente Extranjera sobre el enriquecimiento global} = \frac{\text{Bs. 100.000}}{\text{Bs. 500.000}} = 20\%$$

Cálculo del monto de Impuesto sobre la Renta Acreditable:

Impuesto sobre la Renta
causado en el ejercicio Bs. 124.999,20 x 20% = Bs. 24.999,84

Bajo el cálculo previo tenemos, considerando el monto del ISLR pagado en el exterior, lo siguiente:

ISLR pagado en el exterior:	Bs. 34.000,00
ISLR acreditable en Venezuela:	Bs. 24.999,84
ISLR no acreditable en Venezuela:	Bs. 9.000,16

En resumen, y una vez determinado el monto acreditable el contribuyente presentaría:

Renta Mundial gravable:	Bs. 500.000,00
ISLR causado:	Bs. 124.999,20
Menos:	
ISLR pagado en exterior acreditable:	Bs. 24.999,84

Como corolario, debemos indicar que el monto de Bs. 9.000, 16, simplemente no puede ser aplicado en Venezuela y hasta ahí llega su análisis técnico.

7. Conciliación Fiscal de la Renta y metodologías de determinación de la Renta

Antonio Dugarte Lobo*

Inicialmente debemos destacar que al momento en que el contribuyente procede a calcular su Enriquecimiento Neto objeto de declaración ante la autoridad, parte de sus cifras contables contenidas tanto en su Estado de Ganancias y Pérdidas como en su Balance General, ya que lo allí contenido es lo que el texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta somete a análisis. De este análisis resultará que algunos de sus Ingresos aun estando en su contabilidad, no deban ser declarados en ese ejercicio, o tal vez en ninguno, o, sus costos y gastos registrados, no puedan ser aplicados en la declaración, en parte o en ninguna porción, en virtud de las limitaciones que el texto legal les presupone. Este proceso de exclusión manual de cifras (recordemos que por principios contables, estas cifras contenidas en los Estados Financieros son inalterables) para fines de la Declaración Definitiva, es lo que suele denominarse "Conciliación Fiscal de la Renta".

La Conciliación Fiscal de la Renta, estaría representada esquemáticamente, de la siguiente manera:

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

	Bs.	
Utilidad según Libros (Pérdida) del ejercicio	xxx	**A**
Menos:		
Costos y Gastos no aplicables en el ejercicio	(xx)	**B**
Mas:		
Ingresos no contabilizados en el ejercicio, gravables	xx	**B**
Menos:		
Ingresos no gravables	(xx)	**C**
Mas:		
Costos y Gastos aplicables, no contabilizados en el ejercicio	xx	**C**
Enriquecimiento Neto	xxx	

Recordemos que la Conciliación Fiscal de la Renta busca simplemente poder mostrar visualmente porque el Enriquecimiento Neto que el contribuyente declara, no es igual a la utilidad o pérdida contable obtenida en el ejercicio, y a su vez, le permite tener el control de las partidas de un ejercicio fiscal a otro, ya que las partidas que allí se consideran pueden simplemente no ser deducibles ni en ese ejercicio ni en otro posterior, como por el contrario, si pudieran serlo, dependiendo del tipo de costo o gasto del que se trate, ya que atendiendo a la razón técnica que genere su exclusión, tal condición puede ser permanente o temporaria.

Debe tenerse presente que el juego que sigue el esquema de la Conciliación Fiscal de la Renta, es muy simple: todo lo que sea incluido sumando, aumentará la Utilidad Contable para llegar a un Enriquecimiento Neto mayor, o, disminuirá la Pérdida Contable según sea el caso. De igual forma, todo aquello que sea restando producirá un efecto de disminución de la Utilidad Contable de la que se parte y generará menos Enriquecimiento Neto, o, aumentará la Pérdida Contable de inicio, según sea.

Una suerte de regla nemotécnica para el efectivo manejo de las partidas de Conciliación Fiscal de la Renta, podría constituirlo lo siguiente:

	Partidas que suman (Costos y Gastos No Deducibles o Ingresos no contabilizados gravables)	**Partidas que restan** (Ingresos No Gravables o Costos y Gastos no contabilizados aplicables)
Ingresos	+	-
Costos	-	+
Gastos (Deducciones)	-	+

Interpretando el cuadro y buscando su aplicación práctica en la preparación de la Conciliación Fiscal de la Renta diríamos que, toda partida de ingresos que sea afectada por una partida incluida en el grupo de las que suman, producirá un incremento en el ingreso a declarar del Ejercicio, mientras que una incluida en el grupo de las que restan, producirá el efecto contrario, de disminución de tal ingreso. De igual manera, una partida que afecte los costos o gastos en las que suman, generará una disminución de tales costos o gastos, o, si fuesen incluidas en las que restan, dichos costos y gastos se verían incrementados para fines de la declaración.

Aquí, y antes de hablar de los esquemas de determinación de la renta, consideramos importante hacer una aclaratoria para que el lector no entre en confusión, entre lo que ha visto hasta el momento en este tema, y lo que verá seguidamente: nuestra Ley es un tanto confusa entre lo que define, y lo que al final del día se observa en el diseño del formulario administrativo en que el contribuyente debe declarar su Enriquecimiento Neto del ejercicio, toda vez que habla de los conceptos Renta Bruta y Enriquecimiento Neto, y estos, en el formulario a emplear, no aparecen definidos en ninguna de sus secciones. De la interpretación concatenada de sus artículos, y lo que es la determinación como concepto podemos inferir, que cuando el legislador define los Ingresos, Costos y Deducciones, sin duda lo hace como una necesidad para establecer el tratamiento técnico a cada uno de los conceptos con la finalidad de que el declarante pueda establecer

cuáles son las partidas de la conciliación fiscal, pero no pensando que en el formulario deban declararse los Ingresos, Costos y Deducciones fiscales, ya que el diseño actual del formulario solicita sean allí reflejados los contables para obtener la Utilidad o Pérdida del ejercicio. Visto desde otra perspectiva debemos señalar, que en el formulario, no se observará los conceptos Renta Bruta y Enriquecimiento Neto como provenientes de aplicar a los Ingresos Fiscales, los Costos y Deducciones, sino que verá solo Ingresos, Costos y Gastos contables, y el concepto Enriquecimiento Neto como el que resulta al final, luego de la aplicación de las partidas de Conciliación Fiscal.

Si hiciéramos un ejercicio imaginario comparativo, diríamos entonces, que si en el formulario se declarasen los Ingresos, Costos y Gastos Fiscales (luego de la aplicación de las partidas de Conciliación Fiscal que los afectan a todos y cada uno de ellos, pero sin tener que emplear visualmente la Conciliación), llegaríamos al mismo resultado que se obtiene actualmente en el formulario, es decir, partir del resultado contable y aplicar las partidas de Conciliación Fiscal de la Renta.

Siguiendo el procedimiento clásico de determinación de la Renta Neta o Enriquecimiento Neto, según sea de nuestra preferencia llamarlo, para cada uno de los tipos de contribuyentes considerados por la Ley vigente, y teniendo en cuenta de igual manera, el tipo de actividad que desarrollan, podemos llegar a los siguientes esquemas prácticos para la determinación del concepto en cuestión. Debe tenerse presente que nos referiremos estrictamente al concepto Enriquecimiento Neto o Renta Neta, pero no, por los momentos al concepto "Enriquecimiento Neto Gravable", el cual sería el último paso para obtener la base imponible.

Así las cosas, observemos lo siguiente:

Para las Personas Naturales.

Caso 1: Persona Natural Residente que trabaja solo bajo relación de dependencia (solo perceptora de sueldos, salarios e ingresos similares):

	Bs.
Ingresos por Sueldos y similares	xxx
Menos:	
Desgravámenes	(xx)
Enriquecimiento Neto Gravable	xxx

Recordemos que en el caso de este tipo de contribuyente, no le es admisible la imputación de costos y deducciones al ingreso por sueldos, ya que el propio legislador así lo considero en su artículo 31, cuando definió al ingreso por sueldos, como un "enriquecimiento neto", es decir, que al monto percibido, no le es aplicable ninguno de los dos conceptos citados.

Caso 2: Persona Natural Residente que percibe en el ejercicio, solo ingresos distintos a sueldos, salarios e ingresos similares, y tiene derecho a la aplicación de costos y deducciones.

	Bs.
Ingresos Brutos	xxx
Menos:	
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	(xx)
Ingresos Netos	xxx
Menos:	
Costos	(xx)
Renta Bruta	xxx
Menos:	
Gastos	(xx)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	xxx
Mas: Partidas No Deducibles o Ingresos no Contabilizados gravables	xxx
Menos: Partidas No Gravables o Costos y Gastos no Contabilizados deducibles	(xxx)
Enriquecimiento Neto	xxx
Menos:	
Desgravámenes	(xx)
Enriquecimiento Neto	xxx

En este escenario es conveniente considerar, que los costos y gastos (deducciones) así como los desgravámenes, coexisten sin

inconvenientes en la determinación del Enriquecimiento Neto, ya que sus orígenes son diferentes y persiguen un reconocimiento totalmente distinto para el contribuyente, ya que los costos y gastos están asociados a la generación del ingreso declarado, mientras que los desgravámenes (serán explicados con el debido detalle en un tema posterior) en nuestra legislación, están vinculadas solo a las personas naturales residentes en el país y, representan para el sujeto, según el legislador, esa suerte de erogaciones asociadas a su subsistencia o mínimo vital, que constituyen una necesidad y no una escogencia, y sin que ello represente la obtención de un ingreso asociado. Dicho en otras palabras: si el sujeto desea, por ejemplo, obtener una ganancia por la venta de un bien, sabe que tiene que adquirirlo y ello representará un costo y por ello aquí vemos una asociación directa entre el costo incurrido, y el ingreso que se obtendrá. No ocurre así cuando el contribuyente, debe pagar el Honorario por Consulta médica (uno de los desgravámenes admitidos por nuestra Ley) por haber tenido un tema de salud; aquí eroga y no tiene asociación directa con la generación de un ingreso porque simplemente, tiene que ver con su subsistencia.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que si el contribuyente, está inscrito en el Sistema de Ajuste Fiscal por Inflación previsto en nuestra Ley, bien porque esté obligado, o bien porque haya decidido acogerse aun no estando obligado, en el caso del Reajuste Regular por Inflación anual (ver tema posterior sobre el Ajuste por Inflación) el monto resultante de todo el Reajuste, es recogido en una partida que se denomina "Reajustes por Inflación"[27] y que a tenor de lo expuesto en la norma, es una partida que se incluye en la conciliación fiscal de la renta, y en consecuencia, debe formar parte del esquema de determinación en cuestión. Dicha partida como podrán observar a detalle en el tema que lo desarrolla, puede resultar en "ganancia" o en "pérdida" y en consecuencia, ser aumentada la renta o disminuida por ello. Para estos fines, si el monto resultante es una ganancia, debe ser incluido entonces el monto en el grupo de las partidas

[27] Artículo 178 de la Ley

que suman, y si por el contrario, resulta en una pérdida, se incluirá en las partidas que restan.

Caso 3: Caso combinado de Persona Natural Residente que percibe en el ejercicio, tanto ingresos por sueldos, salarios e ingresos similares, como percibe igualmente, ingresos distintos a estos y tiene derecho a la aplicación de costos y deducciones.

	Bs.
Ingresos Brutos	xxx
Menos:	
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	(xx)
Ingresos Netos	xxx
Menos:	
Costos	(xx)
Renta Bruta	xxx
Menos:	
Gastos	(xx)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	xxx
Mas: Partidas No Deducibles o	
Ingresos no Contabilizados gravables	xxx
Menos: Partidas No Gravables o	
Costos y Gastos no Contabilizados deducibles	(xxx)
Enriquecimiento Neto	xxx
Mas:	
Sueldos, salarios y remuneraciones similares	xxx
Menos:	
Desgravámenes	(xx)
Enriquecimiento Neto	xxx

Para este caso, debe considerarse igualmente lo ya comentado para el Caso 2 en materia del Reajuste Fiscal por Inflación.

Caso 4: Caso de Persona Natural sometida al régimen de Renta Presunta.

	Bs.	
Ingresos Brutos	xxx	**A**
Enriquecimiento Neto	xxx	**B**

Obsérvese que en este caso, no se aplican costos y gastos porque el mecanismo de Renta Presunta, simplemente sobre la base del Ingreso Bruto obtenido por la persona beneficiaria, presume el porcentaje del ingreso que constituye el Enriquecimiento Neto; o dicho en otras palabras: presume cuánto es el porcentaje que sería aplicable en costos y gastos para llegar al enriquecimiento neto, pero no pide comprobatoria de ellos. Tomemos un ejemplo con base en el supuesto del artículo 39 de la Ley, el cual señala que el enriquecimiento neto de los contribuyentes no residentes o no domiciliados que perciban honorarios profesionales no mercantiles, estará constituido por el 90% de sus ingresos brutos. En este caso, se procedería de la siguiente manera, suponiendo que el Ingreso Bruto para efectos del caso, sea Bs. 10.000:

	Bs.	
Ingresos Brutos	10.000	**A**
Enriquecimiento Neto	9.000	**B**

Para las Personas Jurídicas.

Caso 5: Caso de Persona Jurídica Constituida y domiciliada en Venezuela o constituida en el exterior y domiciliada en Venezuela, distinta a la sometida al régimen de Renta Presunta.

	Bs.
Ingresos Brutos	xxx
Menos:	
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	(xx)
Ingresos Netos	xxx
Menos:	
Costos	(xx)
Renta Bruta	xxx
Menos:	
Gastos	(xx)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	xxx
Más: Partidas No Deducibles	
o Ingresos no Contabilizados gravables	xxx
Menos: Partidas No Gravables	
o Costos y Gastos no Contabilizados deducibles	(xxx)
Enriquecimiento Neto	xxx

Caso 6: Caso de Persona Jurídica Constituida en el exterior y no domiciliada en Venezuela sometida al régimen de Renta Presunta.

	Bs.	
Ingresos Brutos	xxx	**A**
Enriquecimiento Neto	xxx	**B**

Cabe destacar que el supuesto aquí planteado, es similar en cuanto a filosofía de cálculo, a lo ya expresado en el caso 4 previamente referido.

Bibliografía

AMATUCCI, A (2001). *Tratado de Derecho Tributario.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (1992). Revista de Derecho Tributario 55. Venezuela.

FRAGA, L (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación - Jurisprudencia.* : Fraga, Sánchez & Asociados.

JARACH, D (1980). Curso de Derecho Tributario. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). Gaceta Oficial De la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, Febrero 2007.

PLAZAS VEGAS, M (1995). *El Liberalismo y la Teoría de los Tributos.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

SAINZ DE BUJANDA, F (1993). *Lecciones de Derecho Financiero.* Décima Edición: Universidad de Complutense.

RUÍZ, J (2004) *Impuesto Sobre la Renta, Manual Didáctico y de Consulta.* Caracas

VALDÉS, R (1996). *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

8. Renta Neta Mundial

Antonio Dugarte Lobo*

Como indicáramos en el tema 1 referido a la Reseña Histórica, en la Reforma sufrida por la Ley en el año 1999, Venezuela adoptó el sistema de Renta Mundial, a los fines de la determinación del Enriquecimiento Neto Global para ciertas categorías de contribuyentes. Dicho sistema lo que hizo fue ampliar el tradicional sistema de Territorialidad que prevalecía en nuestra norma desde 1943, con una suerte de paréntesis generado por la reforma de 1986[28]. Este sistema es simple y lo que exige es la suma de las rentas obtenidas, tanto en Venezuela, como en el exterior por parte del contribuyente obligado por los supuestos de hecho y de Derecho, siguiendo incluso las mismas reglas para la determinación de los ingresos, costos y gastos aplicables del exterior, que se aplican para los ingresos, costos y gastos locales[29], salvo las reglas del ajuste por inflación.

La consideración de vital importancia en este caso radica en que, la pérdida obtenida como producto de la renta del exterior,

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

[28] En dicha reforma, se estableció la obligación a ciertos tipos de contribuyentes, de declarar algunas rentas obtenidas en el exterior, lo cual, sin duda, fue un tímido intento de ampliar la base territorial que imperaba. Este intento, no fue del todo exitosos por múltiples razones, y la reforma del año 1991 lo eliminó, volviéndose así al sistema territorial puro.

[29] Artículo 4 de la Ley.

no es imputable a la renta de fuente venezolana[30] en virtud de que solo será aplicable, a la renta de fuente foránea.

Para ver el esquema de determinación en este caso, basta con seguir lo dispuesto en los casos previos, y hacerlo tanto para la renta de fuente local, como para la externa, tal y como se muestra seguidamente:

	Ingresos Venezuela	**Ingresos Exterior**	**Renta Mundial**
	Bs.	Bs.	Bs.
Ingresos Brutos	xxx	xxx	xxx
Menos:			
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	(xx)	(xx)	(xx)
Ingresos Netos	xxx	xxx	xxx
Menos:			
Costos	(xx)	(xx)	(xx)
Renta Bruta	xxx	xxx	xxx
Menos:			
Gastos	(xx)	(xx)	(xx)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	xxx	xxx	xxx
Mas: Partidas No Deduc., o Ingresos no Contabiliz., gravables	xxx	xxx	xxx
Menos: Partidas No Grav., o Costos y Gastos no Contabiliz., deducibles	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Enriquecimiento Neto	xxx	xxx	xxx

[30] Artículo 55, Parágrafo Único.

9. Disponibilidad de la Renta

Juan C. Castillo Carvajal*

(i) Concepto.

La disponibilidad alude al momento escogido por el Legislador para considerar fiscalmente gravable los resultados económicos obtenidos por un contribuyente. De manera que, este concepto se vincula a la disposición económica o jurídica del ingreso por parte del contribuyente, y determina (i) el momento cuando el enriquecimiento será objeto de gravamen y, (ii) el ejercicio al cual debe imputarse dicho ingreso.

En este sentido, anotamos que la disponibilidad constituye una creación legislativa, es decir, la Ley fija en forma más o menos arbitraria cuándo un enriquecimiento será objeto de gravamen, sin que resulte necesario que el contribuyente disponga en forma *efectiva* del ingreso al que legalmente tiene derecho. Por consiguiente, no puede asociarse la disponibilidad del ingreso a la posibilidad del contribuyente de usar, gozar y disponer de la renta porque no se lo impide ningún obstáculo de carácter jurídico o material,[31] sino al momento escogido por la Ley para estimar que un ingreso represente un incremento patrimonial sometido al ISLR. En relación con el divorcio entre el régimen obligacional y el impositivo, resulta oportuno transcribir la esclarecedora la explicación de la extinta Corte Suprema de Justicia respecto del alcance de estos dos ámbitos:

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University, EE.UU. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos. Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la UCV, de Impuesto sobre la Renta en la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana, y del Programa de Gerencia Tributaria para las Empresas CIAP-UCAB. Secretario General de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Socio del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez.

[31] Tal como lo preveía el viejo Reglamento de la LISLR del año de 1943.

> "Una cosa es el fenómeno económico-comercial, y otro el jurídico-fiscal Los particularismos del derecho tributario en materia de impuestos sobre la renta, se apartan en este punto como en muchos otros del fenómeno económico y de la realidad comercial, empleando para enjuiciarlos criterios jurídicos diferentes de los seguidos por el derecho común, movido por el propósito de conseguir resultados impositivos inmediatos, con lo cual consigue referir la disponibilidad de la renta a la realización de las operaciones que la produce con entera independencia del hecho o de la posibilidad inmediata de ser real y efectivamente percibida por el contribuyente de tenerla éste a su libre disposición tanto económica como comercial."[32]

Por otra parte, anotamos que si bien la disponibilidad se asocia fundamentalmente con la gravabilidad de los enriquecimientos, este concepto también impregna otro elemento capital en la determinación del enriquecimiento neto. En efecto, la disponibilidad del ingreso -salvo las excepciones previstas en la propia Ley- determina consecuencialmente la oportunidad para deducir los gastos incurridos.

De manera que, este particularismo del ISLR -que no condiciona el gravamen a la circunstancia de que el contribuyente pueda disfrutar materialmente del ingreso para ser objeto de imposición- deriva en la necesidad de examinar los *momentos* escogidos por el legislador para determinar disponible una renta.

(ii) Momentos de disponibilidad de la renta.

El artículo 5 de la LISLR consagra los tres momentos tradicionales de disponibilidad fiscal de un ingreso, a saber:

(i) Cuando son efectivamente pagados.
(ii) Cuando se realizan las operaciones que los producen.
(iii) Cuando son devengados.

[32] Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de fecha 22 de abril de 1959.

Por otra parte, el artículo 188 de la LISLR consagra un *cuarto momento* de disponibilidad referido a las *diferencias en cambio positivas* (ganancias cambiarias) que serán reconocidas fiscalmente cuando sean exigibles o pagadas, lo que ocurra primero.

a. Ingresos disponibles cuando son pagados

En cuanto a los ingresos disponibles en la oportunidad cuando son *efectivamente pagados o cobrados,* anotamos que la LISLR consagra una lista taxativa de tales enriquecimientos. Esto quiere decir que únicamente aquellos enriquecimientos expresamente previstos en la norma estarán sujetos a este régimen, a saber:

1. *La cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles* (p.e. arrendamiento de bienes inmuebles) salvo el arrendamiento de bienes muebles, y los intereses por préstamos otorgados por personas jurídicas.

2. *Las regalías y demás participaciones análogas:* El termino regalías comprende la contraprestación por la concesión de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos. Por su parte, las denominadas participaciones análogas abarcarían los ingresos derivados de comunidades y sociedades de personas.

3. *Los dividendos:* Comprende la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada.[33]

4. *Los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia:* Dentro de esta categoría se incluiría los ingresos recibidos por el trabajador por concepto de los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia.[34]

---

[33] Parágrafo único del artículo 67 de la LISLR.

[34] Artículo 31 de la LISLR

5. *Los producidos por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles:* En este grupo se incluirían los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, arquitectos, contadores, etc.[35]

6. *Los derivados de la enajenación de inmuebles:* Esta categoría abarca la contraprestación recibida por la disposición de un bien de esta naturaleza independientemente del título de la enajenación (venta, permuta, aporte, etc.).

7. *Los derivados de las ganancias fortuitas:* Comprenderían los ingresos por juegos o apuestas, y Los premios de loterías y de hipódromos.

Tal como advertimos en el encabezamiento, la disponibilidad no solo determina la oportunidad cuando un ingreso integrará la base imponible del ISLR, sino que igualmente fija el momento cuando se imputará los egresos incurridos por el contribuyente con el objeto de producir o mantener la renta. Así, el segundo párrafo del artículo 32 de la LISLR establece que cuando trate de ingresos que se consideren disponibles *en la oportunidad de su pago,* las respectivas deducciones deberán corresponder *a egresos efectivamente pagados en el año gravable,* sin perjuicio de que se deduzcan las partidas previstas en el numeral 5 (la cuota anual de depreciación de los activos permanentes, y la cuota anual de amortización de los activos intangibles) y el numeral 6 (pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta, no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo) del artículo 27 de la Ley.

b. Ingresos disponibles en la oportunidad cuando se realiza la operación.

En este supuesto, la gravabilidad del ingreso está vinculada a la *mera realización* de la operación independientemente de que el contribuyente hubiere recibido real y efectivamente el importe

[35] Artículo 14 del Reglamento Parcial de la LISLR en Materia de Retenciones. Publicado en la Gaceta Oficial No. 36.203 del 12 de mayo de 1997.

adeudado. Se suele comúnmente describir esta categoría como ingresos disponibles *con base en lo causado,* es decir, lo importante es que el contribuyente goce de un derecho a exigir el pago de la obligación para que dicho enriquecimiento pase a ser computado a los fines de la determinación de la renta neta sujeta al ISLR, no siendo relevante que el contribuyente reciba dinero u otro bien en pago de la obligación.[36] Se trata del momento de disponibilidad por antonomasia, y se incluyen en esta categoría todos aquellos enriquecimientos que no se consideran disponibles *al momento del pago* o *cuando son devengados.*

En esta categoría se incluirían los enriquecimientos derivados de actividades industriales, comerciales y de servicios, salvo que se trata de servicios profesionales no mercantiles que se consideran disponibles al momento del pago. Entre los ingresos podemos mencionar la enajenación de bienes muebles (p.e. inventarios de productos producidos, o adquiridos a los fines de su reventa), y las actividades de naturaleza mercantil donde sean principales las obligaciones de hacer (p.e servicios de mantenimiento, transporte, comisionistas).

En relación con la deducción de los gastos soportados por contribuyentes titulares de enriquecimientos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice, el artículo 32 de la LISLR señala que tales egresos deberán corresponder a gastos causados durante el año gravable, salvo lo dispuesto en los numerales 3 (tributos), 11 (gastos de conservación y administración de inmuebles dados en arrendamiento y 20 (gastos de investigación y desarrollo), y el parágrafo duodécimo (liberalidades y donaciones) del artículo 27 de esta Ley.[37]

---

[36] Este momento de disponibilidad fiscal de la renta tiene su origen en el concepto contable de *realización,* de acuerdo con el cual una transacción económica debe ser registrada en los libros solo cuando se haya perfeccionado la operación que la origina.

[37] Los gastos comunes para producir ingresos disponibles cuando se paguen, se realizan las operaciones o cuando se devenguen, que se encuentren *causados y pagados,* deberán prorratearse en relación con los respectivos ingresos brutos a los fines de determinar la porción deducible del ejercicio, conforme a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 52 del Reglamento de la LISLR.

c. Ingresos disponibles cuando son devengados

Se considera *devengado* un ingreso desde el momento en que se debe, es decir, desde que se produce o se tiene un título sobre aquél por haber transcurrido el plazo para su pago, independientemente de que se hubiere cobrado o no. De manera que, por el sólo hecho de nacer un derecho crédito, se genera un incremento de patrimonio para el beneficiario de la renta sometida a imposición. Conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la LISLR, calificarían como disponibles cuando se devenguen los siguientes enriquecimientos:

1. *Cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades*: Se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda en cada ejercicio fiscal.

2. *El arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles.*

3. *Los intereses derivados de préstamos otorgados por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y otras personas jurídicas.*

En cuanto a la deducción de los gastos, el mismo régimen explicado en el acápite anterior para los gastos asociados a ingresos disponibles al momento cuando se realizan, aplica para la imputación de los egresos de contribuyentes cuyos ingresos son disponibles cuando son devengados.[38]

d. Disponibilidad de las diferencias en cambio positivas (ganancias en cambio).

Tal como mencionamos previamente, el artículo 188 de la LISLR consagra un *cuarto momento* de disponibilidad referido a las ganancias que se originen de ajustar los activos denominados en moneda extranjera o con cláusulas de reajustabilidad basadas en variaciones cambiarias, las cuales se considerarán realizadas en el ejercicio fiscal en el que las mismas sean exigibles, cobradas o pagadas, lo que suceda primero.

[38] Artículo 76 del Reglamento de la LISLR.

Así, tanto en el caso de una devaluación de la moneda local,[39] como en caso de una fluctuación negativa (apreciación de la moneda extranjera frente a la moneda local),[40] los activos en moneda extranjera generan una ganancia en cambio, pues el titular del activo o del derecho de crédito recibirá más unidades de moneda local al momento de realizar o disponer del activo, o cuando el deudor extinga la obligación. En consecuencia, esta ganancia cambiaria constituirá un ingreso financiero para la determinación de los resultados del ejercicio y, consecuentemente, para establecer el enriquecimiento neto del contribuyente.

Desde este punto de vista, la LISLR establece que verificada la devaluación y/o la fluctuación, las ganancias en cambio serán reconocidas fiscalmente (disponibles) en el ejercicio fiscal cuando el contribuyente tenga derecho a reclamar el pago de la obligación (exigibilidad), o cuando reciba el importe denominado en moneda extranjera, según sea lo que ocurra primero.

Finalmente, anotamos que el mismo régimen aplicará respecto de las pérdidas en cambio las cuales se considerarán realizadas en el cierre del ejercicio en que las mismas sean exigibles o pagadas, lo que ocurra primero.

(iii) El abono en cuenta

En términos muy generales, el abono en cuenta fiscal se equipara al registro contable de una operación en los libros del contribuyente. En este sentido, el segundo párrafo del artículo 5 de la LISLR establece que los abonos en cuenta se considerarán como pagos *salvo prueba en contrario*. Es decir, con el abono en cuenta la renta se considera disponible para su perceptor y, en consecuencia, gravable con el impuesto *desde que se produzca el asiento contable*.

---

[39] La devaluación consiste en la reducción por decisión oficial de la cotización de la moneda propia respecto de las extranjeras.

[40] La fluctuación, por su parte, consiste en la variación del tipo de cambio de la moneda oficial respecto de una moneda extranjera, como consecuencia de su libre oferta y demanda en un determinado mercado.

La LISLR no contiene una definición de abono cuenta sino que el Reglamento de la LISLR se encarga de precisar el alcance de esta expresión señalando lo siguiente: *"Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 5° de la Ley, estarán constituidos por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento."* Se aprecia de la definición anotada, que a los fines de la equiparación del abono en cuenta al pago no resulta necesario que la suma abonada hubiere salido del patrimonio del deudor, bastando a estos efectos el simple registro contable de la obligación.

Ahora bien, bajo la vigencia del derogado Reglamento de la LISLR en materia de Retenciones del año 1993, no hubo uniformidad en la jurisprudencia respecto de la caracterización del abono en cuenta a los fines fiscales. Por un lado, algunas de las sentencias predicaban la necesidad que la suma abonada hubiere salido del patrimonio del deudor y, consiguientemente, el registro o asiento contable tuviese un efecto liberatorio para el deudor para que se entienda verificada la figura del abono.[41] Empero, otras sentencias postulaban la plena asimilación del registro contable al abono en cuenta fiscal,[42] resultando éste el criterio impe-

[41] A este respecto, la Sala Político-Administrativa en sentencia de fecha 25 de octubre de 2001, en el caso Empresa de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A., señaló lo siguiente: *"Para la contabilidad los términos "acreditar una determinada cantidad a una cuenta " es ciertamente sinónimo de "abonar en cuenta esa misma cantidad". Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un "abono en cuenta ", considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir, que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. A tal efecto es necesario que haya un verdadero " abono en cuenta " a favor del acreedor contra las cuentas de caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acreditado en la contabilidad del deudor."* (Subrayado nuestro).

[42] En sentencia de fecha 14 de enero de 2003, la misma Sala Político-Administrativa, en el caso Sural, C.A., estableció que: *"(...) toca a esta Sala interpretar lo qué debe entenderse por abono en cuenta , y a tal efecto, estima que consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta*

rante a la fecha de la entrada en vigencia del Reglamento Parcial en materia de Retenciones del año 2003.

Sin menoscabo de lo expuesto, la más autorizada doctrina venezolana ha rechazado la equiparación -pura y simple- de la figura del asiento contable a la del abono en cuenta. En efecto, la doctrina ha destacado que esta posición desconoce un elemento determinante, que el abono en cuenta que puede asimilarse al pago es aquél registro contable que tiene un efecto liberatorio o extintivo de una obligación, que tiene su efecto correlativo en el acreedor que ve satisfecho su crédito.[43] En igual sentido, Pedro R. Tinoco hijo sostuvo que:

> "En realidad, el abono en cuenta no equivale a pago. El comerciante que le abone en libros a otra persona una cantidad, no le está haciendo un pago. El pago es uno de los medios de extinguir las obligaciones y el abono en cuenta no lo es. El abono en cuenta equivale únicamente a un reconocimiento contable de la obligación. El pago es un medio para cancelarla. La persona favorecida con el abono no entra a gozar de esta cantidad en forma directa e inmediata, sino que tiene que esperar el efectivo pago.
> (...) Por ello, el legislador le dio el carácter de juris tantum y le permite expresamente prueba en contrario."[44]

Según este respetado criterio, se presume que el abono en cuenta equivale a pago *salvo que se pruebe lo contrario*, es decir que

---

a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable. Así se declara." (Subrayado nuestro).

[43] HERNÁNDEZ RICHARDS, Félix: *La disponibilidad de la renta en Venezuela*, trabajo publicado en el libro 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, AVDT, Caracas, 2003, pág. 290.

[44] TINOCO, Pedro (hijo): *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, Madrid, 1995, págs. 131 y 132.

el titular del enriquecimiento podrá válidamente demostrar que la obligación reconocida contablemente no se ha extinguido pues (i) no se ha girado ningún pago, (ii) no se ha entregado un bien, o (iii) no se ha verificado otra forma de extinción de la obligación original.

Por otra parte, vale la pena destacar otra incongruencia que se deriva de esta presunción de disponibilidad. En efecto, el acreedor de la obligación -y titular del enriquecimiento que conforme a la norma resultaría disponible- es completamente ajeno al registro de la cuenta por pagar, pues la contabilización de la operación compete exclusivamente al deudor, y no existe obligación alguna de informar al acreedor de este registro.

De manera que, la presunción legal subyacente a la referida norma, no puede llevar a una *generalización apresurada*[45] en torno a considerar que, contrariamente a la finalidad del precepto e independientemente de la no-extinción de la deuda registrada contablemente, los abonos en cuenta deben reputarse inexorablemente como pagos. De manera que, una interpretación integral de las normas en materia del ISLR permitiría sostener que para que se verifique un abono en cuenta -a los fines de considerar fiscalmente disponible una renta para el contribuyente- es necesario que el asiento o el registro contable tenga un efecto liberatorio, extintivo de la obligación contraída.

10. Anualidad y autonomía del ejercicio

Marcel Imery*

Respecto a la anualidad del ejercicio fiscal para la determinación del impuesto sobre la renta, a continuación hacemos una

[45] ROMERO-MUCI Humberto: *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, pág. 105.

* Socio fundador del escritorio Imery Urdaneta y coordinador de la práctica tributaria del escritorio. Reconocido como abogado líder en Venezuela en el área de impuestos por la prestigiosa publicación

breve introducción del tema. Luego, revisamos la regla general y sus excepciones. Para terminar, abordamos la importancia de la regla a los efectos de: La determinación del impuesto y su pago, el aprovechamiento de beneficios fiscales y el traspaso de pérdidas a futuros ejercicios fiscales.

1. General

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo que lo determina, paga y soporta el propio contribuyente. El contribuyente puede pagar el impuesto directamente durante el ejercicio fiscal (declaración estimada) o al cierre del ejercicio fiscal (declaración definitiva); o indirectamente mediante pagos anticipados de impuesto efectuados durante el transcurso del ejercicio fiscal, a través de los agentes de retención que están obligados a retener el impuesto aplicable, cuando pagan al contribuyente cantidades que remuneran operaciones sujetas a retención de impuesto sobre la renta de acuerdo con el Reglamento de Retenciones.[46]

En este tributo el hecho imponible es la obtención de una renta. Dicha renta puede estar ligada al desempeño de actividades comerciales, civiles o de cualquier otra índole o inclusive ligada a eventos extraordinarios tales como descubrir un tesoro, pues cualquier evento que traiga como consecuencia el aumento del patrimonio del contribuyente, lo obliga a pagar impuesto sobre la renta por la renta obtenida. La única excepción a esta regla es que el incremento patrimonial sea gravable con otros tributos, como sería el caso de una herencia o una donación.[47]

londinense Chambers & Partners. Ex profesor de la cátedra de Imposición Directa en el postgrado de Gerencia Tributaria de la Universidad Metropolitana y actual profesor de la cátedra de Entorno Regulatorio Tributario en el postgrado de Administración de Empresas del IESA. Miembro activo de asociaciones venezolanas y extranjeras vinculadas con el área tributaria.

[46] Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, Gaceta Oficial No. 36.203 de fecha 12 de mayo de 1997

[47] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.391 de fecha 22 de octubre de 1999

El impuesto sobre la renta se determina con base a la siguiente fórmula: Ingresos Brutos (IB), menos Costos (C), menos Gastos (G), igual Enriquecimiento Neto (EN). Esta determinación deberá hacerse respecto a la renta territorial y a la renta extraterritorial por separado al cierre del ejercicio fiscal, ajustando el primer resultado a un monto mayor o menor, con referencia al sistema de ajuste por inflación que aplica en un escalón intermedio entre la determinación de renta territorial y la extraterritorial.

Este impuesto se determina al cierre del ejercicio fiscal del contribuyente. De ahí la importancia de conocer con precisión cómo funciona la regla general de la anualidad del ejercicio fiscal y sus excepciones, pues ella define la oportunidad de cierre del ejercicio fiscal, lo cual es esencial para que los contribuyentes correctamente puedan: determinar, declarar y pagar el impuesto determinado al cierre del ejercicio, aprovechar beneficios fiscales, trasladar pérdidas, y elegir el mejor momento para implementar reestructuraciones empresariales.

2. La regla general: La anualidad del ejercicio fiscal

La regla de anualidad del ejercicio fiscal en materia de impuesto sobre la renta es relevante porque define cuándo el contribuyente debe tomarle una foto a su patrimonio, para compararlo con el patrimonio existente el primer día del ejercicio fiscal, y determinar si su patrimonio experimentó algún incremento con ocasión de la obtención de una renta ordinaria o extraordinaria gravable con el impuesto sobre la renta.

En principio, todo contribuyente debe tomarle una fotografía a su patrimonio una vez al año, pues la regla general del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta[48] establece que el ejercicio fiscal para la determinación del impuesto sobre la renta es un período de 1 año.[49] Existen algunos casos excepcionales

[48] Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Gaceta Oficial Extraordinaria 5.662 de fecha 24 de septiembre de 2003

[49] Artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: *"El ejercicio anual gravable es el período de doce (12) meses que corresponde al contribuyente.*

donde el contribuyente puede tener un ejercicio fiscal irregular de menos de 1 año, pero estos casos los veremos más adelante, después de entender bien la regla general.

2.1. Personas naturales

El ejercicio fiscal de las personas naturales obligatoriamente debe coincidir con el año calendario. Es decir, el ejercicio fiscal de las personas naturales necesariamente debe comenzar el 1 de enero y terminar el 31 de diciembre de cada año.

2.2. Personas jurídicas

Por su parte, el ejercicio fiscal de las personas jurídicas puede coincidir o no con el año calendario, pero siempre debe tener una duración de 1 año. Los socios y/o accionistas de las personas jurídicas usualmente definen su ejercicio fiscal en el documento constitutivo o acta de incorporación de la sociedad. En este grupo entran las sociedades mercantiles de capital, las sociedades mercantiles de personas, las sociedades civiles, las sociedades de hecho, los arreglos contractuales tales como los consorcios y las cuentas en participación.

3. Excepciones a la regla general de la anualidad del ejercicio fiscal

3.1. Personas naturales

Una persona natural solamente puede tener un ejercicio corto con una duración de menos de 1 año en tres oportunidades de su

---

Quienes se dediquen a realizar actividades comerciales, industriales o de servicios podrá optar entre el año civil u otro período de doce (12) meses elegido como ejercicio gravable. El ejercicio de tales contribuyentes puede empezar en cualquier día del año, pero una vez fijado no podrá variarse sin previa autorización del funcionario competente de la Administración Tributaria del domicilio del contribuyente. El primer y último ejercicio podrá ser menor de un año.
En todos los demás casos, los obligados a presentar declaración tendrán por ejercicio gravable el año civil".

vida: el año que nace, el año que muere y cuando cese en sus actividades, pero solo cuando la persona natural realice a título personal actividades comerciales, industriales o preste servicios[50].

3.1.1. El año del nacimiento de la persona natural

En el año de su nacimiento, la persona natural tendrá un ejercicio corto que comenzará el día de su nacimiento y terminará el 31 de diciembre de ese año calendario. Dependiendo de la fecha de nacimiento, el ejercicio fiscal corto podrá tener una duración de hasta 1 día. Este es el caso de las personas que cumplen años el 30 de diciembre. Aunque suene poco probable, es posible que un recién nacido se haga propietario de activos generadores de rentas el día de su nacimiento o después pero antes del 31 de diciembre de ese año. Entre otros[51], un ejemplo podría ser que el recién nacido herede un inmueble que mensualmente genere una renta importante por concepto de alquileres. En este caso, el bebé será contribuyente del impuesto sobre la renta y al término del año calendario deberá determinar la renta obtenida por concepto de alquileres, desde el día de en que heredó el inmueble arrendado, hasta el 31 de diciembre de ese año.

3.1.2. El año de la muerte de la persona natural

En el año de su muerte, la persona natural tendrá un ejercicio corto que comenzará el 1° de enero de ese año calendario y terminará el día de su muerte. Igual que en el caso anterior, la duración del ejercicio fiscal podría ser de 1 día. Este sería el caso de una persona que fallezca el 2 de enero. Los responsables de pagar el impuesto del contribuyente difunto serán los integran-

[50] Artículo 167.1 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*El impuesto establecido en la Ley será liquidado sobre los enriquecimientos netos y disponibles obtenidos durante el ejercicio anual gravable. No obstante, en los casos de los enriquecimientos obtenidos en períodos menores de un (1) año, deberá liquidarse considerando el enriquecimiento neto gravable atribuible a los ejercicios irregulares que cierren en las fechas que se indican a continuación:*

1) Personas naturales que realicen actividades comerciales, industriales o de servicios, el día del cese de sus actividades."

[51] Donación, legado, beneficiario de un fideicomiso, compra, etc.

tes de la comunidad hereditaria.

3.1.3. Cesación de actividades de la persona natural, pero sólo cuando realice actividades comerciales, industriales o preste servicios personales

Solo las personas naturales que estén comprendidas en esta categoría podrán tener un ejercicio fiscal corto por razones distintas a su nacimiento o su muerte. El ejercicio corto estará comprendido entre el 1° de enero de ese año calendario hasta el día que se concrete la cesación de actividades. Un ejemplo podría ser un abogado que durante toda su vida se haya dedicado al libre ejercicio de la profesión y que un día decida cesar en sus actividades profesionales por temas de edad o salud.

3.2. Personas jurídicas

Son varios los casos en los cuales una persona jurídica puede tener un ejercicio fiscal corto con una duración menor de 1 año. Estos casos se resumen a continuación.

3.2.1. Creación de personas jurídicas

En el año de su creación, la persona jurídica tendrá un ejercicio corto que comenzará el día de su creación y terminará: (i) el 31 de diciembre de ese año calendario o (ii) el último día del mes seleccionado por los socios o accionistas para que cierre del ejercicio económico de la persona jurídica. Dependiendo de la fecha de creación, el ejercicio fiscal corto podrá tener una duración de hasta 1 día. Este es el caso de las personas jurídicas que se crean el día antes del cierre del ejercicio económico seleccionado por los socios o accionistas en el acta o documento constitutivo de la sociedad.

Intencionalmente utilizamos la palabra "creación" en lugar de "incorporación o registro" para poder englobar en esta categoría a las sociedades mercantiles, sociedades civiles o de hecho, las cuales tienen personalidad jurídica a pesar de no estar formalmente registradas en el Registro Mercantil o Registro Subalterno,

respectivamente.[52]

3.2.2. Cesación de actividades de la persona jurídica

Son diversos los motivos por los cuales una persona jurídica puede cesar en sus actividades. Los motivos pueden ser tan simples como la cesación de actividades por decisión corporativa; y también complejos, como la cesación de actividades por motivos relacionados con reorganizaciones corporativas como sería el caso de una disolución/liquidación y una fusión.

3.2.2.1. Cesación de actividades sin desaparición de la persona jurídica

Las personas jurídicas comprendidas en esta categoría son aquellas cuyos socios o accionistas toman la decisión de cesar las actividades de la sociedad pero sin disolver y liquidar a la sociedad[53]. Es decir, luego de la cesación de actividades, la sociedad queda inactiva hasta el día que los socios o accionistas tomen la decisión de reactivar a la sociedad para que inicie actividades nuevamente.

En este caso, el ejercicio corto estará comprendido entre 1° de enero de ese año o el primer día del ejercicio fiscal de la sociedad cuando su ejercicio fiscal no coincida con el año calendario, hasta el día que se concrete la cesación de actividades.

3.2.2.2. Cesación de actividades

---

[52] Artículo 7.c de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley:*

...

c) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho."

[53] Artículo 150 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*En los casos de personas jurídicas o de comunidades que cesen en sus negocios y demás actividades por permuta, cesión de su activo, negocio o fondo de comercio, fusión o cualquier otra causa distinta a la disolución, se entenderá terminado el ejercicio tributario el día de la cesación. Cuando se trate de disolución, el ejercicio o ejercicios que transcurran durante dicha fase, se entenderán terminados con el último acto de liquidación, sin perjuicio de la anualidad del impuesto*"

por disolución - liquidación

Las disoluciones y las liquidaciones deben analizarse juntas pues la liquidación es el acto final de una disolución acordada por los socios o accionistas de una sociedad reunidos en asamblea. Los comentarios que siguen también aplicarán cuando los integrantes de una comunidad acuerden su disolución y posterior liquidación.

Aunque no está del todo claro, opinamos que el ejercicio fiscal de una sociedad cierra el día que sus socios o accionistas acuerdan su disolución y posterior liquidación, a pesar que cuando se acuerda la disolución, en la mayoría de los casos, la sociedad no cesa en sus actividades, pues esto ocurre con el acto final de la disolución que es la liquidación. Nuestra opinión se fundamenta en que la norma aplicable exceptúa a la disolución de la regla de anualidad del ejercicio fiscal[54].

Así las cosas, opinamos que una sociedad que comience su ejercicio fiscal el 1° de enero, tendrá un ejercicio corto desde ese día hasta el día en que sus socios o accionistas, acuerden la disolución de dicha sociedad, a pesar que ese día la sociedad no cese en sus actividades. Cuando se acuerda su disolución, una sociedad entra en una fase durante la cual procede a vender todos sus activos para generar el efectivo necesario para pagar todos sus pasivos. En la práctica, este período de disolución puede ser muy breve o puede durar varios meses o hasta años. Todo dependerá del tamaño y la complejidad de la sociedad puesta en disolución por resolución de sus socios o accionistas.

Cuando el período de disolución es breve, es posible que una sociedad que inicie su ejercicio fiscal el 1° de enero, tenga dos ejercicios cortos en un año calendario. El primero, desde el 1° de enero hasta el día que los socios o accionistas acordaron la disolución de la sociedad; y el segundo, desde ese día, hasta el día del último acto de la disolución ocurrido antes del 31 de diciembre, que es la liquidación efectiva de la sociedad.

[54] Artículo 150 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Cuando el período de disolución requiera más de 12 meses, es posible que una sociedad que inicie su ejercicio fiscal el 1° de enero, tenga varios ejercicios cortos. El primero, desde el 1° de enero hasta el día que los socios o accionistas resuelvan la disolución de la sociedad; el segundo, desde ese día, hasta el 31 de diciembre de ese año si para esa fecha no pudo ocurrir liquidación efectiva de la sociedad; y el tercero desde el 1° enero del año siguiente hasta el día del último acto de la disolución, que es la liquidación de la sociedad, que podría ocurrir, por ejemplo, el 30 de junio de ese año. Esto es así, porque la norma aplicable establece que el ejercicio fiscal de una sociedad en disolución termina cuando ocurre el último acto de liquidación, sin perjuicio de la anualidad del impuesto.

Para cerrar este punto, resaltamos que el día de la liquidación de una sociedad, con el producto de la venta de todos los activos de la sociedad vendidos durante el periodo de disolución, la sociedad paga a sus acreedores; y cuando existe algún remanente, este es entregado a los socios o accionistas siempre como una devolución de su inversión original en el patrimonio de la sociedad y a veces como pago de utilidades. Esto último solo en caso que el monto liquidado supere el monto originalmente invertido por los socios o accionistas en el patrimonio de la sociedad liquidada. En el caso de sociedades de capital, esta distribución de utilidades deberá ser tratada como un dividendo pagado ese día a los accionistas y, en los casos de sociedad mercantiles de personas o sociedades civiles, como una mera distribución de beneficios a los socios.

3.2.2.3. Cesación de actividades por fusión

Existen distintos tipos de fusiones. Entre otras, las más comunes son las fusiones por incorporación en las cuales desaparece la sociedad absorbida; y las fusiones por creación de una nueva sociedad, en las cuales desaparecen ambas sociedades involucradas en la fusión y nace una nueva.

En todos estos casos, la compañía que deja de existir, irremediablemente cesa en sus actividades el día que desaparece

del mundo jurídico, pues el día de la fusión todos sus activos y pasivos se transfieren al patrimonio de otra sociedad. Como esto implica la cesación de las actividades de la sociedad o de las sociedades que son blanco o adquiridas en una fusión, dichas compañías cerrarán sus ejercicios fiscales ese día y tendrán un ejercicio corto que estará comprendido entre el primer día de sus respectivos ejercicios fiscales hasta el día de la fusión.

3.2.3. Cambio de ejercicio fiscal autorizado por el SENIAT

Las personas jurídicas tienen derecho de solicitar al SENIAT autorización para cambiar la fecha de cierre de su ejercicio fiscal, para que el cierre ocurra en una fecha distinta a la originalmente seleccionada por los socios o accionistas al momento de crear la sociedad. En estos casos, el cambio del ejercicio fiscal no es automático, pues el contribuyente debe esperar que el SENIAT se pronuncié favorablemente respecto de la solicitud de cambio del ejercicio fiscal.

El contribuyente deberá observar una serie de requisitos al momento de solicitar autorización al SENIAT para cambiar su ejercicio fiscal. La solicitud también deberá estar adecuadamente fundamentada[55]. Es decir, debe existir una razón importante de negocios que justifique la solicitud de cambio de ejercicio fiscal. Si los requisitos no son observados o si la justificación de negocios expuesta como base para solicitar el cambio de ejercicio fiscal es débil, seguramente el SENIAT rechazará la solicitud.

---

[55] Artículo 170 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*La solicitud de autorización para el cambio de ejercicio fiscal deberá presentarse en la Administración Tributaria, antes del inicio del ejercicio fiscal irregular que anteceda al nuevo ejercicio gravable. En tal sentido, el contribuyente deberá dejar transcurrir íntegramente el período regular ya iniciado, luego del cual el contribuyente quedará sometido a un ejercicio irregular y una vez vencido éste, comenzará a regir el nuevo período gravable escogido por aquel.*
A efecto del párrafo anterior, se entenderá por ejercicio irregular, aquel comprendido desde la culminación del período regular hasta el inicio del nuevo ejercicio regular autorizado por la Administración Tributaria".

También es importante resaltar que si el SENIAT autoriza el cambio de ejercicio fiscal, el contribuyente deberá dejar transcurrir integralmente el ejercicio fiscal de 1 año ya iniciado para la fecha en que hizo la solicitud, luego del cual tendrá un ejercicio corto que terminará el nuevo día de cierre autorizado por el SENIAT y una vez vencido el ejercicio corto, comenzará a regir el nuevo ejercicio fiscal de 1 año escogido por el contribuyente y autorizado por el SENIAT.

3.2.4. Transformaciones de sociedades

Una sociedad entra en un proceso de transformación cuando sus socios resuelven convertir a la sociedad de la cual son socios, en otro tipo de sociedad regulada por la legislación mercantil o civil. Un ejemplo sería que los accionistas de una compañía anónima reunidos en asamblea, decidan transformar la compañía anónima en una sociedad de responsabilidad limitada.

Cuando la transformación de la sociedad no implica también el cambio del régimen impositivo aplicable a la sociedad transformada en materia de impuesto sobre la renta, la transformación no tendrá implicaciones de cara al ejercicio fiscal de la sociedad transformada. Ahora bien, si el régimen impositivo aplicable cambia, entonces se entenderá que el día de la transformación cerró el ejercicio fiscal de la compañía transformada.

En el ejemplo citado al principio de este punto, la transformación no tiene implicaciones de caras al ejercicio fiscal de la sociedad transformada porque las compañías anónimas y las sociedad de responsabilidad limitadas son ambas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Es decir, ambas deben determinar su enriquecimiento neto al cierre de su ejercicio fiscal y el impuesto resultante se grava en cabeza de la sociedad y no en cabeza de sus socios.

Totalmente distinto sería el caso de la transformación de una compañía anónima en una sociedad en nombre colectivo, pues la segunda debe determinar su enriquecimiento neto al cierre de su ejercicio, pero el impuesto resultante se grava en cabeza de cada uno de los socios de la sociedad en nombre colectivo.

Así las cosas, para determinar si la transformación dispara o no el cierre del ejercicio fiscal de la sociedad transformada, es esencial estudiar bien si ambos tipos de sociedades deben determinar y pagar impuesto sobre la renta de la misma manera. Cuando la renta sea gravable en ambos casos en cabeza de la sociedad transformada, la transformación no tendrá impacto en el ejercicio fiscal de la sociedad transformada. Cuando la renta sea gravable en cabeza de la sociedad antes de la transformación y en cabeza de los socios después de la transformación, o viceversa, la transformación irremediablemente conllevará al cierre del ejercicio fiscal.

Las sociedades transformadas con cambio de régimen fiscal tendrán dos ejercicios cortos en el año que se concrete la transformación. El primero, desde el primer día de su ejercicio fiscal, hasta el día de la transformación. El segundo, desde el día de la transformación hasta el día del cierre de su ejercicio fiscal anual que nunca sufrirá modificación en estos casos. No se dará la situación de dos ejercicios fiscales cortos en el excepcional caso que la transformación ocurra el primero o último día del ejercicio fiscal anual de la sociedad.

3.2.5. Casos especiales: Arreglos contractuales

3.2.5.1 Cuentas en participación

La asociación en participación es un contrato mercantil por medio del cual un comerciante o una sociedad mercantil ("Asociante Gestor") da a una o más personas ("Asociadas") una participación en las utilidades o pérdidas de uno, algunos o todos los segmentos de negocio de su operación comercial, usualmente durante un plazo determinado, pero nada obsta para que el contrato sea permanente.[56]

[56] IMERY, Marcel; *El Contrato de Cuenta en Participación Bajo la Lupa del Impuesto al Valor Agregado*; IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, el Impuesto Al Valor Agregado y el Régimen Aduanero Venezolano; Editorial Torino, 2009

El contrato debe definir cuál es el ejercicio económico de la cuenta en participación, el cual no necesariamente debe coincidir con el ejercicio económico del Asociante Gestor. En la fecha de cierre del ejercicio económico de la cuenta en participación el Asociante Gestor debe determinar los resultados netos de la asociación.

Las ganancias o pérdidas se distribuyen entre las Asociadas y el Asociante Gestor observando los porcentajes acordados por ambas partes en el Contrato de Cuenta de Participación. Cuando los resultados sean positivos, el pago de las utilidades que haga el Asociante Gestor a las Asociadas puede ser en efectivo o en especie. Cuando los resultados sean negativos, las Asociadas deberán reponer la pérdida. El pago de la reposición de las pérdidas también podrá efectuarse en efectivo o en especie.

Cada una de las partes del Contrato de Cuenta en participación es responsable declarar como suya, la porción de la renta distribuida por el Asociante Gestor observando los porcentajes acordados por ella en el Contrato de Cuanta en Participación, pues la renta se grava en cabeza de cada una de las partes del contrato.[57]

A estos arreglos contractuales también aplica la regla de la anualidad del ejercicio fiscal. Es decir, la cuenta en participación deberá tener su propio ejercicio fiscal de 1 año. La norma no aclara si el ejercicio fiscal de la cuenta en participación debe ser igual o si puede ser distinto al ejercicio fiscal del Asociante Gestor. Por lo tanto, las partes del contrato tienen plena libertad de decidir lo que quieran al celebrar el contrato.

Los casos en los cuales una cuenta de participación puede tener un ejercicio corto menor de 1 año son los siguientes: (i) cuando se celebra el contrato de cuenta en participación, desde el día

[57] Artículo 7, parágrafo segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta: "*En los casos de contrato de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sometidos al régimen establecido en el presente artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta*".

de la celebración del contrato, hasta el día del cierre del ejercicio fiscal seleccionado por las partes en el contrato; y (ii) cuando termina o se da por terminado el contrato de cuenta en participación, desde el día del inicio del ejercicio fiscal seleccionado por las partes en el contrato, hasta el día de la terminación del contrato y liquidación de la cuenta en participación.

3.2.5.2 Consorcios

La asociación en consorcio es un contrato mercantil por medio del cual dos o más personas que deciden a conformar una agrupación empresarial, acuerdan realizar una actividad económica específica en forma mancomunada y repartirse los beneficios en base a lo acordado en el contrato. Al igual que en la Cuenta en Participación, la renta determinada por la parte líder del consorcio se grava en cabeza de cada una de las partes del contrato de consorcio[58].

---

[58] Artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: "*Las sociedades y comunidades a que se refiere el literal c del artículo 7 de esta Ley, no estarán sujetas al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros, pero estarán sometidas al régimen de esta Ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como a las obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios o comuneros. La suma de las participaciones que deberán declarar los socios o comuneros será igual al monto de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio por tales sociedades o comunidades. A igual régimen estarán sometidos los consorcios.*
A los fines de este artículo se consideran como consorcios a las agrupaciones empresariales, constituidas por personas jurídicas que tengan por objeto realizar una actividad económica específica en forma mancomunada.
Las personas jurídicas integrantes del consorcio y los comuneros integrantes de las comunidades a las que se refiere el literal c del artículo 7 de esta Ley, deberán designar un representante para efectos fiscales, el cual se encargará de determinar los enriquecimientos o pérdidas del consorcio o comunidad, de informar a la Administración Tributaria la manera como se repartieron las utilidades o las pérdidas, de identificar a cada una de las partes contratantes con su respectivo número de Registro de Información Fiscal (R.I.F.), de indicar el domicilio fiscal de cada uno de los integrantes del consorcio o comunidad y de dar cumplimiento a los deberes formales que determine el Reglamento o la Administración Tributaria. Dicha designación debe ser notificada por escrito a la oficina de la Administración Tributaria donde

Respecto al ejercicio fiscal del Consorcio y la regla de anualidad del ejercicio fiscal, al Consorcio aplican las mismas consideraciones señaladas para el Contrato de Cuenta en participación en el punto anterior.

4. Eventos irrelevantes que no afectan el ejercicio económico del contribuyente

En vista que muchas veces generan confusiones, aprovechamos para aclarar que los eventos que se identifican a continuación no tienen impacto en el ejercicio económico de un contribuyente: (i) cambios de denominación social, (ii) cambio de domicilio fiscal, (iii) venta de algunos activos pero ninguno esencial para comprometer la el giro comercial de la sociedad, (iv) venta de acciones integrantes del capital social de la compañía, (v) venta de participaciones de las sociedades de personas, (vi) cambio del representante legal de una sociedad, (vii) cambio del objeto social de una sociedad y (viii) transformaciones que no impliquen el cambio del régimen gravable de usa sociedad, como sería el caso de la transformación de una compañía anónima en una compañía de responsabilidad limitada.

5. La anualidad del ejercicio fiscal fija la oportunidad para determinar el impuesto, para declararlo y pagarlo

Con base lo expuesto en los puntos anteriores, debería estar claro cuándo cierra el ejercicio fiscal del contribuyente. Esta fecha es importante porque ese día el contribuyente deberá determinar su enriquecimiento neto y calcular el impuesto sobre la renta que deberá pagar antes que transcurran 3 meses contados

---

se realice la actividad del consorcio o de la comunidad y a la del domicilio fiscal del representante designado.

Las porciones del enriquecimiento global neto obtenidas por las sociedades y comunidades a las que se refiere el presente artículo, derivadas de regalías mineras o de participaciones análogas, así como las provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones, estarán sujetas al impuesto previsto en el literal a del artículo 53 de esta Ley".

a partir de la fecha de cierre del ejercicio fiscal[59]. No hay que olvidar que en oportunidades el impuesto determinado por la sociedad no contribuyente (sociedades civiles, sociedades en nombre colectivo, etc.) o el Asociante Gestor o líder del Consorcio, deberá ser pagado por los socios de dichas sociedades o dichos arreglos contractuales, pues son ellos los que reúnen la condición de contribuyentes porque la norma indica que en cabeza de ellos se grava el impuesto.

6. La anualidad del ejercicio fiscal fija la oportunidad tope para aprovechamiento de beneficios fiscales

La fecha de cierre del ejercicio fiscal también es importante porque es la que marca la fecha de expiración de beneficios fiscales, tales como las exoneraciones, exenciones y rebajas por inversión.

Usualmente, cuando el legislador o el Ejecutivo Nacional vía decreto ley, acuerda incorporar al marco regulatorio beneficios fiscales, dichos beneficios no son otorgados en forma indefinida sino por un número determinado años. Es decir, todo beneficio fiscal expira al transcurrir el plazo natural por el cual fue acordado o al transcurrir el plazo de extensión, en caso de prórrogas acordadas por ley.

En nuestra opinión, la duración del beneficio fiscal de cara al contribuyente que pretende aprovecharlo porque se encuentra en el supuesto de hecho de la norma, debe determinarse observándose el ejercicio fiscal del contribuyente y nunca observando el año calendario y tampoco observando los aniversarios cumplidos a partir de la fecha de entrada en vigencia del beneficio fiscal.

---

[59] Artículo 146 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*Las declaraciones de rentas definitivas deberán ser presentadas dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio gravable del contribuyente, ello sin perjuicio de las prórrogas que otorgue la Administración Tributaria*".

Esto es así porque las normas que tienen que ver con la determinación de la obligación tributaria, como sería el caso de un beneficio fiscal, entran en vigencia el primer día del ejercicio fiscal del contribuyente que se inicie durante la vigencia de la nueva norma.[60] Entonces, con base a la teoría de los derechos adquiridos, si el beneficio fiscal se establece por 5 años, lo razonable es que el contribuyente tenga derecho de aprovechar el beneficio fiscal durante 5 ejercicios fiscales, siendo el primero el ejercicio fiscal del contribuyente que comience inmediatamente después de publicado en Gaceta Oficial el beneficio fiscal y terminada la *vatio legis*, en caso que esta exista; pues la técnica legislativa reciente ha sido pisotear por completo esta garantía constitucional, especialmente importante en el plano tributario.

Así las cosas, tener absolutamente claras las reglas especiales de terminación anticipada del ejercicio fiscal puede resultar sumamente útil para escoger el momento más apropiado para implementar reorganizaciones corporativas. En especial, si alguna de las empresas involucradas en la reorganización tendrá que cerrar su ejercicio fiscal con base a las reglas excepcionales explicadas y dicha sociedad viene aprovechando beneficios fiscales que expiran al cierre de su ejercicio fiscal en curso.

7. La anualidad del ejercicio fiscal fija la oportunidad tope para traspaso de pérdidas

Los contribuyentes y sociedades transparentes como las sociedades mercantiles de personas, tienen derecho a traspasar las pérdidas que sufran con ocasión de realizar actividades gene-

[60] Artículo 8 del Código Orgánico Tributario: "*Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.*
Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores. Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.
Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo".

radoras de rentas hasta por 3 años.[61] Cuando la pérdida no sea operativa sino que derive de la aplicación del sistema de ajustes por inflación, la pérdida solamente podrá ser traspasada al ejercicio fiscal siguiente exclusivamente.[62]

Dada la mala técnica legislativa, aclaramos que el traspaso de pérdidas debe coordinarse con referencia al ejercicio fiscal del contribuyente y nunca con base al año calendario cuando el contribuyente es una persona jurídica que haya elegido cerrar su ejercicio fiscal en una oportunidad distinta.

Así, respecto al traspaso de pérdidas a futuros ejercicios fiscales, también es esencial tener absolutamente claras las reglas especiales de terminación anticipada del ejercicio fiscal, pues ello puede resultar sumamente útil para escoger el momento más apropiado para implementar reorganizaciones corporativas que impliquen el cierre anticipado del ejercicio fiscal de la empresa que viene aprovechando pérdidas de ejercicios anteriores.

11. Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes

Taormina Cappello Paredes*

1. Introducción.

Siendo el Impuesto sobre la Renta un tributo complejo, compuesto de muchos elementos que reunidos conforman un hecho generador cuya materialización no es instantánea, sino que se

[61] Artículo 55 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*Se autoriza el traspaso de las pérdidas netas de explotación no compensadas hasta los tres (3) años subsiguientes al ejercicio en que se hubiesen sufrido.*
El Reglamento establecerá las normas de procedimiento aplicables a los casos de pérdidas del ejercicio y de años anteriores.
Parágrafo Único: Las pérdidas provenientes de fuente extranjera sólo podrán compensarse con enriquecimientos de fuente extranjera, en los mismos términos previstos en el encabezamiento de este artículo".

[62] Artículo 183 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "*Las pérdidas netas por inflación no compensadas, sólo serán trasladables por un ejercicio*".

* Abogado egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (1987). Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Espe-

concreta durante el ejercicio fiscal anual, es necesario para comprender la materialización de ese hecho generador, acudir al artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR), que en su encabezamiento contiene la tradicional de fórmula de cálculo del **enriquecimiento neto** la cual se expresa como ecuación de la siguiente manera:

EN	=	I	-	C	-	D
Enriquecimiento Neto	=	**Ingresos**	-	**Costos**	-	**Deducciones**

Como quiera que a partir de 2001 también es gravable para los contribuyentes la renta de fuente extranjera, la norma introdujo una variante de cálculo entre el **enriquecimiento territorial** y **el extraterritorial**, a saber:

ENFT	=	IT	-	CT	-	DT	+/- API
Enriquecimiento Neto de Fuente Territorial	=	**Ingresos Territoriales**	-	**Costos Territoriales**	-	**Deducciones Territoriales**	**+/- Ajustes por Inflación**

Mientras, el **enriquecimiento neto de fuente extranjera** será calculado así:

ENFExt	=	IExt	-	CExt	-	DExt
Enriquecimiento Neto de Fuente Extraterritorial	=	**Ingresos Extraterritoriales**	-	**Costos Extraterritoriales**	-	**Deducciones Extraterritoriales**

Como puede observarse al determinar el enriquecimiento de Fuente Extraterritorial el legislador no contempla que se efectúe el Ajuste por Inflación (API).

Concluye la norma antes citada, que la **base imponible** para el cálculo del impuesto será:

BI	=	ENFT	+	ENFExt
Base Imponible	=	**Enriquecimiento Neto de Fuente Territorial**	+	**Enriquecimiento Neto de Fuente Extraterritorial**

cialización en Derecho del Trabajo de la Universidad Central de Venezuela (Tesis en elaboración). Profesora de Finanzas Públicas por Concurso de Oposición Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número de la AVDT. Socio Fundador de la firma Martínez & Cappello.

La Ley expresamente prohíbe imputar pérdidas de fuente extraterritorial a enriquecimientos o pérdidas territoriales. No obstante, no existe una prohibición similar que impida imputar pérdidas territoriales a enriquecimientos de fuente extraterritorial.

Para atenuar el impuesto aplicable a las personas naturales, el legislador deja de gravar porciones de renta que deben ser destinadas a satisfacer necesidades consideradas fundamentales y vitales para ellas. Por ello, se restan los **desgravámenes** contemplados en los artículos 59 y siguientes de la LISLR a los efectos del cálculo del Enriquecimiento Neto de Fuente Territorial, quedando la ecuación así:

ENFT	=	IT	-	CT	-	DT	+/- API	-	D
Enriquecimiento de Fuente	=	Ingresos Territoriales	-	Costos Territoriales	-	Deducciones Territoriales	+/-Ajustes por Inflación[63]	-	Desgravámenes

Analizaremos ahora, cuál es la regulación de la LISLR y su Reglamento (RISLR), aplicable para la determinación de los Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes. El Ajuste por Inflación será objeto de estudio en Capítulo separado.

La aplicación de la regulación a los ingresos, costos y deducciones obtenidos por un contribuyente trae como consecuencia, que la información contable reflejada en sus Estados Financieros, elaborados con apego a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, no siempre coincidirá con los resultados fiscales. Por lo tanto, los resultados contables obtenidos por la empresa podrán sufrir importantes cambios como consecuencia de la aplicación de las normas de la LISLR referidas a la determinación de la renta neta gravable.

El mecanismo mediante el cual se adaptan los resultados contables del contribuyente a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta, se denomina **Conciliación de la Renta,** la cual contiene las **Partidas de Conciliación** que serán tantas

[63] Es de observar que, aunque no sea un caso muy común, una persona natural cuyo negocio gire bajo una firma personal, podría estar obligada a efectuar el ajuste por inflación, tal como se dejó implícito en la fórmula anterior.

como partidas contables no coincidan con el tratamiento contemplado por las normas de Impuesto sobre la Renta. Unas partidas se sumarán como no deducibles o gravables, y otras se restarán como deducibles o no gravables a la utilidad o pérdida contable determinada por el contribuyente. Las partidas de conciliación deducibles o no deducibles provendrán de la revisión de los gastos o deducciones y costos contables del contribuyente, mientras, las partidas de conciliación gravables o no gravables provendrán de la revisión de sus ingresos contables.

En la práctica actual venezolana, la Administración Tributaria, en los formularios de las **Declaraciones Definitivas de Impuesto sobre la Renta**, ha incluido como parte de la información a declarar en el Estado Demostrativo de Ingresos, Costos y Gastos la denominada "*Conciliación Fiscal de Rentas de Fuente Territorial*". Las partidas de conciliación a que hemos hecho referencia se identifican en el formato de la Declaración Definitiva dentro de esa denominada Conciliación Fiscal de Rentas. Las identificadas dentro de la denominación de "*Más*", se refieren a las partidas no deducibles y gravables, y las que restan con la denominación de "*Menos*", se refieren a las partidas deducibles y no gravables.

2. Ingresos.

Perteneciente al Título II de la LISLR, *De la Determinación del Enriquecimiento Neto*, encontramos al Capítulo I, referido a los Ingresos Brutos, *ex* artículos 15 al 20 ambos inclusive. Por otra parte, perteneciendo a la misma denominación del Título II y Capítulo I pero del Reglamento de dicha Ley, éste en sus artículos 23 al 35 vienen a complementar lo establecido en la Ley sobre el tema de los Ingresos Brutos.

De esta manera Ley y Reglamento, definen, establecen presunciones, exclusiones y casos especiales para la determinación de los Ingresos Brutos dependiendo del tipo de actividad que desarrolle el contribuyente, que debemos considerar a la hora de revisar y cuantificar el monto a declarar del primer elemento de la ecuación o fórmula a que antes hiciéramos referencia, como lo es el Ingreso Bruto.

2.1. Definición.

Según el Diccionario de la Lengua Española, Ingreso significa: "5. *Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas*"[64] Similar significado encontramos en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual cuando reza: "*Caudal o suma que se recibe, y queda a cargo de la cuenta propia*"[65], y quizás mucho más identificado con una acepción técnica, encontramos en ese mismo Diccionario el significado de Ingresos: "*Total de sueldos, rentas y productos de toda clase que se obtienen mensual o anualmente. (v. Ingreso). Parte o partida de activo de un presupuesto, que se contrapone a la de gastos lv.).*"[66]

El artículo 16 de la LISLR establece que "*el ingreso bruto global de los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos*[67]*, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley*".

Vale decir, que los ingresos brutos de los contribuyentes a los efectos del Impuesto sobre la Renta se definen de manera general como, todo lo que éstos obtengan por cualquier concepto, en dinero en especie, en forma regular o accidental.

---

[64] REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua Española*, Tomo 6, Vigésima Segunda Edición España, Mateo Cromo Artes Gráficas, S.A., 2001. p. 865.

[65] CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo IV, 18 a Edición, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 1981. p. 415.

[66] CABANELLAS, Guillermo. *Ob. Cit.* p 416.

[67] Que según el Diccionario de la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Ob. Cit.* p.1256, tiene como significado: "*producto, renta*", Renta, que es definida al mismo tiempo por SELIGMAN, Edwin R, citado por GARCÍA BELSUNCE, Horacio A, *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1967, p. 89. Como "*...aquello que entra (comes) a un individuo por sobre todos los gastos necesarios de adquisición y que está disponible para su propio consumo...,*".

La norma legal antes citada, así como también los artículos del Reglamento, nos enumeran y definen determinados tipos de Ingresos Brutos de la siguiente manera.

1. Ventas de bienes.
2. Prestación de servicios en general.
3. Arrendamientos de bienes. En este caso, el RISLR establece en su artículo 28, que el costo de las mejoras realizadas por el arrendatario al bien alquilado según el contrato, serán parte del canon de arrendamiento, por tanto el arrendador deberá incluir un monto equivalente al costo de dichas mejoras en sus ingresos brutos.
4. Montos recibidos bajo relación de dependencia.
5. Honorarios recibidos por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles.[68] El RISLR en su artículo 32 equipara a honorarios profesionales a los ingresos recibidos por las actividades que se señalan a continuación:
   5.1. Los escritores o compositores o sus herederos, por la cesión de los derechos de la propiedad intelectual, incluso cuando tales ingresos asuman la forma de regalías; los que en calidad de artistas contratados obtengan los pintores, escultores, grabadores y demás artistas similares que actúen en nombre propio;
   5.2. Los músicos, cantantes, danzantes, actores de teatro, cine, radio, televisión y demás profesiones de ocupaciones similares, siempre que actúen en nombre propio.

[68] El monto que se paga por dicho concepto regularmente se denomina en la práctica, honorario profesional. A los efectos del Impuesto sobre la Renta, la definición de este término la encontramos en el artículo 30 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual es del tenor siguiente: "*Se entiende por honorario profesional no mercantil, el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio o por los profesionales bajo su dependencia, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, arquitectos, licenciados en ciencias fiscales, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores públicos, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios, comunicadores sociales y otras personas que realicen actividades profesionales y sus similares*".

5.3. Los boxeadores, toreros, futbolistas, beisbolistas, basquetbolistas, jinetes y demás personas que ejerzan profesiones deportivas en nombre propio.
5.4. Los premios o bonificaciones que obtengan los titulares de los ingresos de las personas que desarrollen cualquier actividad de las anteriormente enumeradas.

En relación a los honorarios profesionales, el artículo 33 del Reglamento señala que éstos perderán tal condición, cuando sus perceptores pasen a prestar sus servicios bajo relación de dependencia y reciban como pago un sueldo u otra remuneración equivalente de carácter periódico y exclusivo.

6. Montos provenientes de regalías y participaciones análogas.
7. Producto de ventas de exportación de bienes.
8. Valor que se obtenga por aplicar el precio de mercado a los bienes adquiridos por permuta o dación en pago, o cuando el pago se efectúe mediante la prestación de servicios.
9. Los montos de las deudas recuperadas en un ejercicio, que hayan sido deducidas como pérdidas en ejercicios anteriores.
10. Montos o las participaciones en los enriquecimientos o pérdidas netas provenientes de cuentas en participación, o actividades de los consorcios, sociedades de personas y comunidades percibidas por los asociados, asociantes, consorcios, socios o comuneros.

2.2. Presunciones.

En materia de Ingresos Brutos la LISLR en su artículo 20 establece una presunción *iuris tantum*, según la cual cuando el deudor devuelva al acreedor una cantidad mayor que la recibida, esa diferencia entre ambas se considerará como intereses del capital, es decir, deberá el acreedor declararla como un ingreso bruto, salvo que logre demostrar lo contrario.

2.3. Exclusiones.

Por una parte, tanto el artículo 16 en sus distintos Parágrafos, como los artículos 17 y 24 de la LISLR, establecen distintos tipos de ingresos que por así disponerlo esas normas, deben ser excluidos de los ingresos brutos. Ellos son:

1. Gastos de representación pagados a Gerentes, Directores, Administradores o cualquier otro empleado a quien le asignen gastos de representación. Estos gastos deben estar individualmente soportados por comprobantes o facturas. Como egresos de la empresa pagadora, deben corresponder a gastos normales y necesarios, característica que explicaremos en la sección de las deducciones.
2. Ingresos sujetos a impuestos proporcionales. La justificación de esta exclusión obedece a que el legislador al haber establecido un gravamen proporcional aplicable a determinados enriquecimientos, no puede dejarlos dentro del total de ingresos que va a ser sujeto a gravamen general progresivo al convertirse en enriquecimiento, ya que no excluirlos, sería tanto como gravarlos doblemente, una primera vez gravados individual y particularmente con el impuesto proporcional debido a su origen, y una segunda vez, de manera general mediante la aplicación de las tarifas, una vez obtenido el enriquecimiento neto global gravable.
3. Viáticos. Al igual que los gastos de representación, deben estar soportados individualmente mediante comprobantes o facturas emitidos a nombre de la empresa que los soporta, además de cumplir con los requisitos de normalidad y necesidad. Los viáticos son asimilados por la Ley, a ser obtenidos con ocasión de una relación de trabajo bajo dependencia. En la mayoría de los casos, son gastos en los que incurre un trabajador en el desempeño de sus labores, cuando para ello es necesario su traslado con pernocta o no a un lugar distinto a su residencia habitual, lo que implica para el trabajador incurrir en traslados terrestres, aéreos, en alojamientos, gastos de alimentación, etc., y no

son considerados ingresos gravables para él por cuanto deben ser soportados por su empleador.
Cualquiera sea la forma de pagar los viáticos al trabajador, y si éstos corresponden a verdaderos reembolsos de gastos, están soportados, y son normales y necesarios, los mismos no serán ingresos para las personas naturales que los perciban. Lo anterior sería la consecuencia natural en materia tributaria, pero es de advertir, que si este tipo de pago aunque en teoría sea llamado viático no tiene las características antes descritas, se produciría la desnaturalización, y entonces, la consecuencia en el ámbito tributario sería que las cantidades así canceladas, sí van a constituirse como ingresos gravables del trabajador, sin perjuicio de otras consecuencias en materia laboral.

4. Ventas de bienes inmuebles cuando éstos constituyen la vivienda principal. El legislador desea que el ingreso obtenido por ese concepto, sea reinvertido por el contribuyente hasta en los dos años siguientes a la enajenación o en el año precedente a esta, en la adquisición de otra vivienda principal. Es decir, ese ingreso se excluye de gravamen condicionado a que el monto obtenido se destine a la compra de otra vivienda principal y que la inscriba como tal ante la Administración Tributaria, además debe el contribuyente haber inscrito el inmueble objeto de la venta, como su vivienda principal en el SENIAT de su jurisdicción. En caso de que este último requisito no lo haya podido cumplir, podrá probar a juicio de la Administración Tributaria, que durante los cuatro (4) años anteriores, el inmueble vendido fue utilizado como su vivienda principal. La intención del contribuyente de haber vendido su vivienda principal para luego adquirir otra, debe ser notificada a la Administración Tributaria. El Reglamento de la LISLR en su artículo 26, establece la obligación de anexar a la declaración definitiva esta notificación, la cual debe efectuarse dentro de los tres (3) primeros meses del año civil siguiente en el que se efectuó la venta. Si la nueva inversión es menor al monto de la venta de la vivienda principal, solo se excluirá de los

ingresos brutos el monto de la inversión nueva, el resto si formará parte de los ingresos brutos.
Si el contribuyente tiene más de sesenta (60) años, para de excluir el ingreso por la venta de su vivienda principal, no estará obligado a cumplir con el requisito de adquirir una nueva vivienda principal. Al considerarse a los cónyuges no separados de bienes como a un solo contribuyente, bastará que uno de ellos tenga la edad antes señalada, para que la comunidad conyugal sea excluida de cumplir con ese requisito.

5. Las exportaciones de bienes que el propio contribuyente reimporte a su empresa o negocio en el país, dentro del semestre siguiente a la fecha en que se efectuó la exportación, cuando el exportador tenga toda la documentación aduanera que demuestre la devolución oportuna de tales bienes.

2.4. Casos especiales.

1. En los casos de ventas de inmuebles a crédito, los ingresos brutos estarán constituidos solo por el monto de la cantidad percibida en el ejercicio por tales conceptos. Igual suerte sufrirá el anticipo pagado por el vendedor por concepto de venta de bienes inmuebles, establecido en el artículo 88 de la LISLR, es decir, el cero punto cinco por ciento (0,5%) calculado sobre el precio de la venta[69] deberá imputarse proporcionalmente al ingreso que se declare dentro de un determinado ejercicio fiscal.

2. En los casos de empresas de seguros, los ingresos brutos estarán constituidos por el monto de las primas, por las indemnizaciones y comisiones recibidas de los reaseguradoras y por los cánones de arrendamiento, intereses y demás

[69] Según el Parágrafo Primero del artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se excluyen del pago de este anticipo del 0,5%, las ventas de bienes inmuebles cuyo monto sea inferior a 3.000 U.T., y las ventas de la vivienda principal siempre y cuando se cumpla estrictamente con lo previsto en el artículo 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

proventos producidos por los bienes en que se hayan invertido el capital y las reservas.

3. En los casos de construcción de obras que hayan de realizarse en un **período mayor de un año**, los ingresos brutos se determinaran en proporción a lo construido en cada ejercicio. La relación existente entre el costo aplicable al ejercicio gravable y el costo total de tales obras determinará la proporción de lo construido en el ejercicio gravable. Los ajustes por razón de variaciones en los ingresos se aplicaran en su totalidad a los saldos de ingresos de los ejercicios futuros, a partir de aquel en que se determinaron dichos ajustes.
   De acuerdo al enunciado legal, el ingreso gravable por construcción de obras no tiene que ver con el monto de dinero que ha recibido el contratista, sino con el porcentaje de obra que ha ejecutado durante el ejercicio, porcentaje este que será aplicado al precio total de la obra, para determinar el ingreso gravable.
   Cuando las obras se inicien y terminan en un **período no mayor de un año** pero que esté comprendido en dos ejercicios gravables, el contribuyente podrá optar por declarar todos los ingresos en el ejercicio en que termine la construcción, o utilizar el procedimiento señalado en los párrafos precedentes.

3. Costos y Renta Bruta.

3.1. Introducción.

Comencemos por delimitar el concepto de costo. Podemos definirlo como aquellas erogaciones que son imprescindibles para la obtención de los ingresos, en otras palabras, son elementos que se vinculados directamente con la producción de los ingresos, de manera tal que su no erogación implica la imposibilidad de obtener tales ingresos.

Ahora bien, establece la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta en sus artículos 21 y 36 respectivamente, que la

renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos la Ley establece las normas de determinación. Siguiendo la línea de elaboración de ecuaciones tendríamos que:

RBT	=	**IT**	-	**CT**
Renta Bruta Territorial	=	**Ingresos Territoriales**	-	**Costos Territoriales**

En cuanto a la determinación de la Renta Bruta Extraterritorial, establecen ambas normas que se restarán a los Ingresos de fuente extranjera los costos imputables a esos ingresos, de tal suerte que manejaríamos la siguiente ecuación:

RBExt	=	**IBExt**	-	**CExt**
Renta Bruta Extraterritorial	=	**Ingresos Extraterritoriales**	-	**Costos Extraterritoriales**

Ambos artículos también establecen dos tipos de costos, que podrán ser restados a los ingresos brutos, a saber:

a) los costos de los productos enajenados; y

b) los costos de los servicios prestados.

Esa distinción entre dos tipos de costos obedece a que en el ámbito contable, existen por lo menos dos grandes clasificaciones sobre los costos, las cuales se refieren al tipo de actividad que realiza la empresa. Unos pertenecen a los costos por actividades de venta de bienes, y otros a los costos por actividades caracterizadas por la prestación de servicios. Cuando la actividad de una empresa involucra la venta de bienes, dicha empresa debe a su vez hacerse de ciertos insumos, y elaborar o producir esos bienes terminados o no destinados a la venta. Muy distinto es el caso de empresas que prestan servicios, ya que tal actividad no implica la compra de bienes destinados a su reventa.

En base a esta distinción, la ciencia contable ha dividido o clasificado a las empresas en dos sectores:

1. Empresas **que mueven** inventarios. Aquellas cuyos ingresos provienen de la elaboración, adquisición, extracción y venta de materias primas, de productos naturales, y en general, de bienes y mercancías de los cuales se mantengan existencias al fin del ejercicio.
2. Empresas **que no mueven** inventarios. Aquellas cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios. No compran ni elaboran mercancías para vender.

Ahora, en relación al costo de las empresas dedicadas a la prestación de servicios, es decir, de las empresas que no mueven inventario, el Reglamento de la LISLR, *ex* artículo 42, establece que su costo será el monto de todos los egresos que de manera directa fueron necesarios para su prestación.

En cambio, para determinar el costo de los bienes enajenados durante el ejercicio gravable, es decir, de las empresas que mueven inventario, el Reglamento de la LISLR en el artículo 37 establece que, se sumará el valor de las existencias al principio de dicho ejercicio, el costo de los bienes adquiridos o producidos durante el mismo, y de esta suma se restará el valor de las existencias al fin del período.

También el Reglamento de la Ley, establece cuál será el costo de los bienes adquiridos o producidos por el contribuyente, determinándolos de esta manera:

1. El de los bienes muebles será igual al precio neto de adquisición, más gastos de transporte y seguro, gastos necesarios de agentes y comisionistas, derechos consulares, impuestos de importación, y demás gastos y contribuciones imputables directamente al costo de los bienes adquiridos.
2. El de los bienes inmuebles será igual a su importe al incorporarse al patrimonio del contribuyente conforme al documento respectivo, más los costos de las mejoras efectuadas

y de los derechos de registro pagados por el contribuyente. Se excluyen los intereses y demás gastos financieros.

3. El de los bienes producidos será igual a la suma de los costos de material directo utilizado y de la mano de obra directa más los gastos indirectos de producción.
4. El costo de adquisición atribuible a los bienes recibidos en operaciones, tales como permutas o dación en pago, será igual al precio de mercado de los bienes para el momento de la negociación.

3.2. Las facturas como elemento fundamental del costo.

Establece el Parágrafo primero del artículo 23 de la LISLR, que el costo de los bienes, será el que conste en las facturas emanadas directamente del vendedor o proveedor, siempre y cuando los precios no sean superiores a los normales del mercado.

También señala dicha norma, que a los efectos fiscales no constituyen pruebas del costo, las notas del debito de empresas filiales si no están amparadas por documentos originales del vendedor. De acuerdo con lo anterior, el contribuyente debe conservar las facturas originales cuando las recibe del vendedor, pero también tendrá que obtenerlas cuando la mercancía sea comprada por una empresa relacionada y transferida a ella parcialmente.

Las facturas de los proveedores locales, además de contener la indicación del R.I.F. del vendedor, también deberán cumplir con todas las exigencias que establezca la Administración Tributaria vinculadas con la emisión de facturas.[70]

Tanto los costos como otros elementos que integran la determinación de la renta neta pudieran ser modificados por la aplicación de las normas de precios de transferencia previstas en los

[70] Véase la Providencia N° 00071 publicada en la Gaceta Oficial N° 37.795 de fecha 08/11/2011, donde el SENIAT establece los requisitos y demás formalismos que deben cumplir las facturas.

artículos 111 y siguientes de la LISLR y que son aplicables a contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas. Por la aplicación de esas normas los precios de las transacciones efectuadas con partes vinculadas deben ser estudiados hasta determinar que los mismos son similares a los utilizados entre partes independientes en operaciones comparables. De ello no ser así, el costo de una empresa, aunque esté estrictamente sustentado con documentación de soporte, pudiera ser modificado por la Administración Tributaria.

3.3. Imposibilidad de determinación del costo.

En los casos de bienes cuyo costo individual no sea posible determinar, dispone al artículo 41 del Reglamento de la LISLR, se les podrá atribuir el de otros bienes de igual naturaleza, adquiridos o producidos en la misma época.

3.4. Excepciones al Principio de Territorialidad.

No obstante el artículo 21 de la LISLR señalar que los costos admisibles son los realizados en el país, el artículo 23 *ejusdem*, establece una excepción clara al principio de la territorialidad en materia de costos, al considerar también realizados en el país a:

1. El costo de adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta.
2. Las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino porcentajes normales calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de los bienes.
3. Gastos de transporte y seguro de bienes invertidos en la producción de la renta.

3.5. Casos especiales.

La Ley y el RISLR, establece casos especiales para la determinación del costo, para lo cual se deberá atender al tipo,

modalidad o bienes involucrados en la operación a realizar, y ante los cuales tenemos:

1. En los casos de ventas de inmuebles se tomará como costo la suma del importe del bien al incorporase al patrimonio del contribuyente, el monto de las mejoras efectuadas y los derechos de registro, más los ajustes por inflación efectuados a partir de su incorporación en la legislación tributaria. Cuando la venta de inmuebles sea a crédito, los componentes anteriormente señalados como integrantes del costo, solo se considerarán como tales en una parte proporcional tanto del importe del bien al incorporarse al patrimonio del contribuyente, como las mejoras y derechos de registro pagados, siendo que la proporción declarada de costos, debe ser igual a la proporción del ingreso percibido realmente por el contribuyente en el año respectivo en comparación al precio de venta pactado.
   Para el caso de ventas de inmuebles que constituyan la vivienda principal del contribuyente persona natural, cuando el monto de la nueva inversión sea inferior al monto obtenido de la venta de la vivienda principal, y esa diferencia deba incluirse dentro del monto de ingresos brutos, reducirán sus costos en un monto proporcionalmente igual a esos ingresos gravables.

2. El costo de los terrenos urbanizados, será igual a la suma del costo de los inmuebles adquiridos para urbanizar, más los costos totales de urbanización. Para determinar el costo de las parcelas vendidas durante el ejercicio, se divide el costo del terreno urbanizado entre el número de parcelas destinadas a la venta y el cociente, se multiplica por el número de metros vendidos. Tanto la Ley como el RISLR establecen que los ajustes derivados de variaciones en los costos de urbanización, se aplicarán en su totalidad a los ejercicios futuros, a partir de aquel en que se determinen dichos ajustes.

3. En los casos de enajenación de acciones adquiridas a título de dividendos en acciones emitidas por las propias

empresas pagadoras, a partir de la incorporación a la Ley de las normas sobre gravamen al dividendo el costo de estas acciones será su valor nominal ya que sobre esa cantidad debió pagarse el gravamen contemplado en el artículo 73 Parágrafo Primero de la LISLR.

4. En los casos de construcción de obras que hayan de realizarse en un período **mayor de un año**, el costo será el correspondiente a la porción de la obra construida por el contratista en cada ejercicio; sin embargo, si la duración de la obra **fuere menor de un año** y se ejecutare durante un período comprendido entre dos ejercicios, los costos, al igual que los ingresos, podrán ser declarados en su totalidad en el ejercicio en que se termine la construcción, a menos que opte por declarar costos aplicables por la porción de obra construida en cada ejercicio gravable.

5. En caso de venta de activos permanentes destinados a la producción del enriquecimiento, los costos se disminuirán en atención al total de la depreciación o amortización acumulada hasta la fecha de la venta. Formarán también parte del costo de dichos activos, las partidas correspondientes a la planificación, diseño, mano de obra y otros gastos necesarios para la construcción e instalación del activo de carácter permanente destinado a la producción del contribuyente, todo ello conforme a la definición que de activo de carácter permanente destinado a la producción del enriquecimiento trae el Parágrafo Único del artículo 40 del RISLR.

6. Los costos de las empresas de seguros. En el caso de empresas de seguros, la LISLR en el Parágrafo Sexto del artículo 23, establece una enumeración cerrada de las partidas que se restarán a los ingresos brutos de este tipo de empresas. De esta manera solo cinco conceptos podrán restársele a los ingresos, a saber, el monto de las indemnizaciones pagadas; las cantidades pagadas por concepto de pólizas vencidas, rentas vitalicias y rescate; el monto de las primas devueltas conforme a los contratos, excluyendo los

dividendos asignados a los asegurados; el monto de las primas pagadas a los reaseguradores, y el monto de los gastos de siniestros.

7. Costos en la industria de explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas. La Ley y el RISLR, establecen la base de cálculo para el costo de estas industrias, que se resumen de la siguiente manera:

   7.1. Para las empresas dedicadas a la industria de explotación de minas, hidrocarburos u otras actividades conexas, el costo será una cantidad razonable para atender la amortización de las inversiones capitalizadas o que hayan de capitalizarse de conformidad con la Ley, siendo que el sistema para calcular la amortización será el de agotamiento.

   7.2. Para las empresas concesionarias de explotación, el costo será una cantidad razonable para atender la amortización de las inversiones capitalizadas o que hayan de capitalizarse de conformidad con la Ley, siendo que tales inversiones podrán ser amortizadas mediante una cuota razonable.

   7.3. En ambos casos, las inversiones capitalizables son las siguientes: el costo de las concesiones, integrado por el precio de adquisición y los gastos conexos, sin poder capitalizables los sueldos y otros gastos indirectos que no hayan sido hechos con el fin de obtener la concesión; los gastos directos de exploración, levantamientos topográficos y otros similares; una cuota razonable de los gastos indirectos hechos en las operaciones de los campos aplicables a los trabajos de desarrollo en las diversas fases de la industria, y cualquier otra erogación que constituya inversión de carácter permanente.

El Reglamento en sus artículos 44 al 50, desarrolla detalladamente entre otros aspectos, las bases de cálculo de la amortización por agotamiento del costo de las concesiones mineras; las bases de cálculo de la amortización por agotamiento de los gastos

directos de exploración; el tratamiento de los gastos indirectos en determinadas operaciones; la amortización de los gastos de perforación de pozos de explotación y otros gastos de desarrollo, tangibles o intangibles; las bases de cálculo de la amortización de las inversiones; la definición de los gastos directos de exploración; los métodos de la distribución de los gastos indirectos entre las operaciones de producción y desarrollo, y su aplicación a distintas unidades de amortizables.

Por último, el Reglamento de la LISLR en su artículo 51, advierte que todas las normas relativas a la determinación de los costos desarrolladas a lo largo de ese Capítulo, producirán todos sus efectos, sin perjuicio de lo establecido tanto en la Ley y en el mismo Reglamento en materia de **ajustes por inflación**. Advertencia que alerta al intérprete sobre la existencia del referido ajuste, y su incidencia directa y vinculante sobre la determinación de los costos en materia tributaria.

Solo falta por mencionar en relación a los gastos lo establecido en el segundo párrafo del artículo 55 del RISLR, y es que tal disposición autoriza a los contribuyentes, cuando conforme a las leyes tributarias no se puedan trasladar como **impuestos los tributos al consumo, ni tampoco le sean reembolsables lo pagado por ellos, a imputarlos como elemento del costo de los bienes adquiridos o de los servicios recibidos.**[71]

4. Deducciones y la Renta Neta.

4.1. Introducción.

En las páginas anteriores, hemos podido arribar a la determinación de la llamada Renta Bruta, que recapitulando, es el producto de restar a los Ingresos Brutos la totalidad de costos admitidos por la LISLR. Si a esa Renta Bruta así obtenida, le restamos a su

[71] Esta autorización de poder imputar al costo los impuestos indirectos o uno de sus elementos técnicos, puede verse en la actualidad plasmado en el artículo 35 del Decreto N° 5.189, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado publicado en la Gaceta Oficial N° 38.625 de fecha 13 de febrero de 2007.

vez las denominadas deducciones, obtendremos la llamada Renta Neta.[72] Utilizando la modalidad de una ecuación tendríamos:

RBT	-	DT	=	RNT
Renta Bruta Territorial	-	Deducciones Territoriales	=	Renta Neta Territorial

Y si nos referimos a la Renta Bruta de fuente extraterritorial, tendríamos la siguiente ecuación:

RBExt	-	DExt	=	RNExt
Renta Bruta Extraterritorial	-	Deducciones Extraterritoriales	=	Renta Neta Extraterritorial

Observamos que este es el último paso, -sin perjuicio tanto de la partida del ajuste por inflación, como de los desgravámenes aplicables a las personas naturales-, para obtener en definitiva la base imponible del Impuesto sobre la Renta.

Las deducciones, en contraposición a la noción de costo, serán aquellas partidas constituidas por las erogaciones que realiza el contribuyente que no poseen vínculos directos de imprescindibilidad con la obtención de los ingresos. Es decir, si bien deben ser partidas o erogaciones necesarias para la producción del enriquecimiento que al final será objeto de gravamen, esa necesidad no tiene la característica de imprescindible, por lo que podría el contribuyente en un momento dado prescindir de tales deducciones, y ello solo le acarrearía dificultades operativas para producir tal enriquecimiento, pero nunca la imposibilidad de generarlo. Como sinónimo de deducciones en la terminología técnica

[72] Concepto analizado por VALDES COSTA, Ramón, en su obra "Concepto de renta en la legislación tributaria" publicado en la Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración, Montevideo, t. 58, nº 1, 1962, citado por GARCIA BELSUNCE, Horacio, A, *Ob. Cit.* p. 119, de la siguiente manera: *"...se refiere a la renta neta, que se obtiene deduciendo de la renta bruta las cargas de la renta, a las cuales se identifica como los gastos necesarios para obtenerla y mantenerla, agregándose la deducción de los importes que corresponden a las desvalorizaciones por desgaste, agotamiento o desuso sufrida por los bienes afectados por la producción y las previsiones de pérdidas o gastos futuros. Agrega que deben deducirse no solo los gastos necesarios para la conservación de la renta, sino también los necesarios para la conservación de la fuente."*

tributaria, también se utiliza el término de "gastos" de manera general, por lo que tenemos que para obtener la Renta Neta, se harán a los Ingresos Brutos, los costos, las deducciones o gastos en que haya incurrido el contribuyente dentro de las limitaciones y demás condiciones establecidas en la Ley y el RISLR.

De la misma manera que para los ingresos y costos, la LISLR (artículos 27 al 33) y el Reglamento de dicha Ley (artículos 52 al 79) definen, limitan, prohíben, y someten a condiciones y requisitos generales y particulares a las deducciones.

4.2. Requisitos generales.

Conforme al encabezamiento del artículo 27 de la LISLR, los gastos únicamente serán deducibles cuando llenen los siguientes requisitos: causados, normales, necesarios, no imputables al costo, territoriales, y hechos con el objeto de producir la renta.

1. La causalidad del gasto.

Causado quiere decir que se haya recibido el servicio correspondiente al gasto de que se trate, bien sea que dicho gasto haya sido incurrido y contabilizado o bien que haya sido incurrido y pagado. Causado es sinónimo de realizado, efectuado sin entrar a determinar si fue efectivamente pagado o no.[73] Para que proceda la deducibilidad de un egreso es suficiente que el mismo se haya causado, que haya ocurrido, aun cuando ese gasto no se haya pagado realmente, salvo las excepciones expresamente contempladas en la Ley.

---

[73] Traemos a colación, definiciones de la legislación tributaria Colombiana que no tenemos en la nuestra, específicamente relacionadas con los ingresos y deducciones causados, previstas en los artículos 28 y 105 del Decreto Extraordinario N° 624 de fecha 30 de marzo de 1989, consultado en el compendio de leyes realizado por, LEGIS EDITORES, S.A. en convenio con la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN, *Estatuto Tributario 2009* : Leyes y Decretos vigentes desde 1930, Décima Sexta Edición, Colombia, Legis Editores, S.A, 2009, pp. 68-88., a saber: *"Artículo 28.- Causación del ingreso. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro". "Artículo 105.- Causación de las deducciones. Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago".*

En función de lo dispuesto en el Artículo 27 de la Ley, la generalidad de las deducciones están identificadas con gastos causados. Sólo excepcionalmente se exige el requisito de su pago para que proceda la deducción, como por ejemplo el numeral 3 que contempla la deducibilidad de los tributos pagados. No obstante, cuando se trate de ingresos que se consideran disponibles en la oportunidad de su pago, todas las deducciones aplicables deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, salvo las previstas en los numerales 5 y 6 del artículo 27.

Los gastos ocasionados por creación de reservas, o sea aquellos egresos registrados en la contabilidad no porque hayan sido causados sino como una previsión de los administradores de la empresa, no constituyen deducciones admisibles fiscalmente hasta tanto no se conviertan en una erogación o un pasivo cierto a cargo del contribuyente.

2. La normalidad del gasto.

Este concepto fue debatido durante muchos años. Anteriormente se intentó vincularlo a la característica de imprescindibilidad del gasto para producir la renta. Dado el alto grado de subjetividad inmiscuido dentro de esa característica, fueron innumerables los reparos que la Administración Tributaria efectuó al respecto, y esto trajo como consecuencia que durante mucho tiempo el *thema decidendum* fuera determinar la normalidad y necesidad de los gastos para poder ser deducidos de la renta bruta. La jurisprudencia ha superado el criterio por mucho tiempo sostenido sobre la imprescindibilidad del gasto, y lo vinculó estrictamente al elemento cuantitativo del mismo, exigiendo para éste constituir un monto proporcionado en relación con los ingresos obtenidos.[74]

[74] Véase Sentencia Nº 1798 emanada de la Sala Político Administrativa, del T.S.J., de fecha 20 de noviembre de 2003, caso Santa Fe Drilling Company de Venezuela, C.A., y Representante del Fisco Nacional en apelación a sentencia de fecha 16 de junio de 1994, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda consultada en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Noviembre/01798-201103-1994-11299.htm

El egreso debe guardar relación con el negocio del contribuyente. La normalidad significa que el gasto no debe ser exorbitante, que no debe salirse de lo corriente. El concepto de normalidad del gasto es difícil de precisar es una fórmula genérica, es algo relativo, pues lo que se es normal para un contribuyente puede no serlo para otro.

La jurisprudencia ha señalado que un gasto es "normal" cuando dentro de una sana administración de los recursos económicos de un contribuyente y con miras a la producción de la renta, no resulta excesivo, ni tiende a disminuir, injustificadamente la base imponible. La normalidad de un gasto, por ser concepto relativo, debe determinarse con fundamento en el análisis de cada caso concreto, vinculado con sus semejantes a fin de verificar si el caso concreto está dentro de esa medida promedio de normalidad.

3. La necesidad del gasto.

Un gasto es necesario cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción de un enriquecimiento o su elevación sin que implique una disminución injustificada de la base imponible, y, esa erogación que disminuye la renta, es necesaria precisamente para, poder obtener el ingreso bruto[75] que se declara y para obtener mayor rentabilidad de la actividad económica desplegada por el contribuyente.

4. No imputable al costo.

Las partidas a ser consideradas como deducciones no pueden ser aquellas que constituyan elementos de costos. Con ello no solo se persigue evitar dobles imputaciones, sino conservar las técnicas de la determinación de la renta bruta y de la renta neta.

[75] Véase cómo la legislación Española, en el artículo 14 de la Ley43/1995, del 27 de diciembre, relativa al Impuesto sobre Sociedades, y discriminando los gastos que no son deducibles, excluye expresamente a los siguientes: "*No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos*". Ley consultada en: CASADO OLLERO, Gabriel, *et al, Código Tributario.* 10ª Edición. Navarra, España, Aranzadi, S.A, 2003, p.875.

5. La territorialidad del gasto.

El gasto para ser deducible, salvo las excepciones expresamente señaladas, debe ser hecho en el país. Debe aclararse que la adopción del principio del gravamen a la renta mundial no significa el abandono de la territorialidad que se le exige a las deducciones como requisito, ya que los gastos hechos en el exterior para producir una renta extraterritorial serán deducibles solo a los efectos de determinar la renta de fuente extranjera y no la territorial.

6. La finalidad del gasto.

Sólo puede deducirse el gasto hecho con el objeto de producir la renta, es decir incorporado a la producción de la misma. Esto es, debe existir una relación entre el gasto que se pretende deducir y la renta producida. El gasto debe tener como finalidad directa e inmediata la producción de la renta, para que pueda considerase deducible.

4.3. Prohibiciones.

La LISLR, señala expresamente a determinados gastos como no deducibles, a saber:

4.3.1. Las remuneraciones por servicios personales prestados por:

- El contribuyente, su cónyuge o sus descendientes menores.
- Comuneros.
- Socios de sociedades en nombre colectivo, los comanditantes y sociedades civiles e irregulares o de hecho.
- Gerentes o administradores, cuando éstos tengan participación en las utilidades o pérdidas líquidas del contribuyente.
- Personal extranjero (tanto obreros como empleados) que labore en empresas que ocupen diez (10) trabajadores o más, cuando estas remuneraciones excedan del 20% del

total pagado a los trabajadores de una u otra categoría. El excedente de tal porcentaje deducido por el contribuyente, podrá ser rechazado por la Administración Tributaria.[76]

4.3.2. Los tributos previstos en la LISLR.

4.3.3. Las inversiones capitalizables.

4.3.4. Los gastos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando esos servicios se presten o puedan prestarse en Venezuela para el momento de su causación. Para comprobar lo anterior el contribuyente debe presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de esos servicios.

4.3.5. Las liberalidades y donaciones cuando el contribuyente haya sufrido pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que efectuó la liberalidad o donación.

4.3.6. La depreciación y amortización[77] de:

a. Activos fijos no invertidos en la producción de la renta.
b. Bienes corporales o incorporales revalorizados, sin perjuicio del tratamiento Legal y Reglamentario que establece el Ajuste por Inflación.
c. Inmuebles dados en arrendamiento, distintos a los dados a los trabajadores del contribuyente.
d. Envases perdidos dentro de la empresa o entregados a los clientes no devueltos por éstos.

4.3.7. Todo tipo de Reservas, salvo las realizadas por empresas de seguros y de capitalización.

[76] Adicionalmente, este tipo de gastos debe cumplir con los extremos establecidos en el Parágrafo Tercero del artículo 54 del RISLR.

[77] El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 56, 60 y 61 establece las definiciones tanto de depreciación como amortización, los máximos deducibles por tales conceptos y la posibilidad de una autorización de depreciación o amortización acelerada cuando se trate de empresas que se dediquen al procesamiento del petróleo, extrapesado o gas natural.

4.3.8. Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de enriquecimientos exentos o exonerados.

4.3.9. Los pagos que efectúe el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, salvo los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos.

4.3.10. Las pérdidas no autorizadas por el Ejecutivo Nacional, sufridas en la venta o renuncia de concesiones mineras, cuando dichas pérdidas tengan su origen en concesiones adquiridas de comunidades o de personas distintas del Estado Venezolano.

4.4. Presunción.

La Administración Tributaria podrá presumir que ha existido un pago de dividendos, cuando las deducciones por sueldos y otras remuneraciones análogas, comparadas con las que normalmente pagan empresas similares, son mayores.

La consecuencia práctica de la aplicación de esta presunción por parte de la Administración Tributaria será, además de la pérdida de la deducción, el gravamen a quienes reciben los sueldos excesivos, que en todo cado deben ser socios de la empresa pagadora, quienes serían gravados con el impuesto proporcional a los dividendos al 34% previsto en el artículo 73 de la LISLR.

4.5. Casos Especiales de deducciones que dependen de la disponibilidad de los ingresos.

El artículo 32 de la LISLR señala que, salvo las deducciones correspondientes a contribuciones, gastos de administración y conservación de inmuebles dados en arrendamiento, liberalidades, donaciones y gastos de investigación y desarrollo, las deducciones autorizadas por la Ley deben:

1. Corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando las mismas correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.
2. Cuando se trate de ingresos disponibles en la oportunidad de su pago, las deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, excepto las correspondientes a depreciación y pérdidas de bienes destinados a la producción de la renta.
3. Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deben declararse como ingresos del año siguiente, si durante éste no se ha efectuado el pago, salvo las deducciones por concepto de: tributos, indemnizaciones a trabajadores conforme a la LOT y su Reglamento o al contrato de trabajo de existir, depreciación, pérdidas en bienes, pérdidas por deudas incobrables, reservas de ciertas empresas, gastos de administración y conservación de inmuebles arrendados, liberalidades, donaciones y gastos de investigación y desarrollo, las cuales según dispone la Ley, solo son deducibles en el momento en que se causen o se paguen según los casos.

4.6. Caso particular de la pérdida en venta de acciones.

Establece la LISLR en su artículo 33 y el RISLR en su artículo 75, que en caso de pérdidas en la venta de acciones o cuotas de participación en el capital social y en los casos de liquidación o reducción de capital de compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, deben cumplirse las circunstancias siguientes:

a) Si las acciones se cotizan en la Bolsa de Valores, su costo de adquisición no puede superar al precio de cotización en la Bolsa; si no existe precio de cotización, el costo de adquisición debe guardar relación razonable con el valor según libros.
b) Las acciones, deben haber pertenecido al contribuyente vendedor, por lo menos durante dos (2) años consecutivos para la fecha de la venta.

c) Debe demostrarse a la Administración Tributaria que las empresas cuyas ventas de acciones arrojan pérdidas, tuvieron actividad económica con capacidad razonable, durante los dos (2) últimos ejercicios anuales inmediatamente anteriores a aquel donde se produjo la pérdida por la venta.
d) Las pérdidas así ocasionadas, se aplicarán a los ejercicios de los accionistas o socios dentro de los cuales tales pérdidas se hayan producido.

4.7. Caso particular artículo 31 de la LISLR.

En fecha 27 de febrero de 2007, mediante la sentencia N° 301publicada en la Gaceta Oficial n° 38.635, del 1° de marzo de 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con Ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, interpretó la proposición contenida en el artículo 31 de la LISLR, y modificó la redacción de dicha norma la cual quedó redactada tal como se transcribe de seguida:

> "**Artículo 31.** Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.
> A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial. (Subrayados de la nueva redacción)"

La sentencia antes citada, tuvo gran impacto en el ámbito tributario venezolano sobre todo, en relación a la vigencia en el tiempo o ámbito temporal de tal interpretación, trayendo como consecuencia la necesidad de dos sentencias adicionales aclaratorias, la

primera la N° 390 de fecha 09 de marzo de 2007 y la segunda la N° 980 de fecha 17 de junio de 2008[78]

Ahora bien, a los efectos de nuestro análisis, tenemos varias consecuencias de la nueva redacción de la norma:

a) **Los salarios regulares y permanentes** obtenidos bajo relación de dependencia, los **intereses provenientes de préstamos** y otros créditos dados por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, y **las participaciones gravables con impuestos proporcionales**, constituyen **enriquecimientos netos**. Es decir, por ley estos tipos de ingresos no admiten costos ni deducciones, por lo que no se generará renta bruta al no existir costos imputables a los ingresos brutos, ni se permite imputar deducciones o gastos a esa renta bruta para obtener la renta neta, sino que el legislador de manera directa los considera enriquecimiento o rentas netas.

b) **Se excluye expresamente** de lo que constituye salario, **todo lo que se perciba de manera accidental, las prestaciones de antigüedad, y las demás que la Ley determine que no poseen carácter salarial.** Por lo que es claro, que la nueva redacción del artículo 31 *ejusdem*, resalta que lo que se considerará como enriquecimiento neto en relación al salario que percibe una persona natural por la prestación de sus servicios personales bajo relación de dependencia son únicamente, los salarios cuyas características sean la regularidad y permanencia en el tiempo de su percepción. Todo lo demás que no sea regular y permanente en el tiempo, sino

[78] Cf. CAPPELLO P, Taormina, "*La vigencia temporal de la ley tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano. Referencia a casos prácticos*" Revistas de Derecho Tributario Números 131 (Primera parte) y 132 (Segunda parte), Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, Legislación Económica, 2011, p. 91 (Revista N° 131) y p. 9 (Revista N° 132). Dentro de los casos prácticos analizados en este estudio, fue precisamente el referido a la sentencia sobre la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y sus efectos en el ámbito temporal de aplicación, véase para ello en la Revista N° 132, página 35 y siguientes.

obtenido de manera accidental, ocasional o extraordinario no se computará dentro de estos enriquecimientos y por lo tanto no será gravable según esta interpretación. En esta exclusión la norma menciona a las demás que la Ley determine, refiriéndose a la Ley especial, que no es otra que la LOT y las exclusiones mencionadas en el Parágrafo Tercero del artículo 133 [79]

4.7. Caso particular de las pérdidas en los activos de contribuyentes industriales que envasan, empacan productos, utilicen gaveras, botellas, u otros envases retornables no imputables al costo.

Las pérdidas que sufran los contribuyentes que en su actividad industrial, de envasar, empacar, ya sea mediante la utilización de gaveras, botellas, cajas u otros envases retornables no imputables al costo por no estar sujetas a la venta, pueden ser deducidas en el ejercicio gravable en que ocurran siempre y cuando, i) dichas pérdidas no hayan sido compensadas por seguros u otra indemnización; ii) los envases perdidos dentro de la empresa por destrucción, rotura, desuso o sustracción, consunción, deben ser deducidos a su costo promedio unitario de adquisición; y iii) tales pérdidas sean aquellas producto de la no devolución dentro de un mismo ejercicio de los envases entregados a los clientes. Estas pérdidas se calcularán multiplicando el número de unidades no devueltas, por la diferencia entre su costo promedio unitario menos el importe del depósito o garantía recibido por dichos envases, si lo hubiere. Si llega a existir un saldo acreedor derivado de los envases entregados y devueltos al cierre del ejercicio, ese saldo se considerará ingresos gravables. Esos ingresos se calcularán multiplicando el excedente de unidades recuperadas por la diferencia entre su costo promedio unitario menos el depósito o garantía devuelta al cliente si existiera. El Reglamento en el Parágrafo Primero del artículo 65, establece la forma cómo se calculará el costo promedio unitario.

[79] Publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.152 de fecha 19 de junio de 1997.

4.9. Clases de deducciones.

4.9.1. Sujetas a límites porcentuales.

1. Los sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios de las sociedades en comandita simple, a los socios de las sociedades en nombre colectivo, de sociedades civiles, irregulares o de hecho y a los directores, gerentes, administradores así como a sus cónyuges y descendientes de compañías anónimas y contribuyentes asimilados a éstas, están a limitación del **15% de los ingresos brutos** globales del contribuyente. Si no existiera ingreso bruto, se tomaran como punto de referencia el del ejercicio anterior y en su defecto los aplicables a empresas similares. A los efectos de la limitación de esta deducción, el Reglamento de la LISLR asimila al concepto de directores, gerentes y administradores a las personas señaladas como tales en el en el Código de Comercio[80] y a las demás personas que tengan a su cargo la dirección o gestión general de los negocios de la sociedad según los Estatutos Sociales del contribuyente. Igualmente, se considerarán como gerentes o administradores las personas que desempeñan funciones gerenciales en la empresa y obtengan una remuneración anual superior al **75%** de la obtenida por igual concepto por cualquiera de los directores, gerentes o administradores generales de la empresa.
2. Los gastos de administración realmente pagados por los inmuebles dados en arrendamiento, están limitados al **10% de los ingresos brutos** percibidos por tales arrendamientos.
3. Los egresos por concepto de depreciación y gastos en avionetas, aviones, helicópteros, y demás naves o aeronaves similares imputados como costo o deducción, están limitados al **50% de los mismos**, cuando el uso de tales bienes no constituya el objeto principal de los negocios del contribuyente. Sin perjuicio del requisito de que tales egresos deben ser normales, necesarios y hechos en al país.

[80] Véanse artículos números 95, 242 y 322.

4. Los gastos de administración realmente pagados, relacionados con la regalías y demás participaciones análogas, pagadas a beneficiarios domiciliados en el país, están limitados hasta el **5% de los ingresos percibido**s y una cantidad razonable para amortizar su costo de obtención.[81]
5. Las liberalidades[82] realizadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y responsabilidad social del contribuyente, y donaciones hechas a favor de la Nación, los Estados, Municipalidades y los Institutos Autónomos se encuentran limitadas a los siguientes porcentajes de la **renta neta** de la empresa, calculada antes de haber deducido las referidas liberalidades:
   - **10%** cuando la renta neta del contribuyente no exceda de 10.000 UT.
   - **8%** por la porción de la renta neta del contribuyente que exceda de 10.000 UT.
   - **1%** de la renta neta para contribuyentes dedicados a las actividades de minas hidrocarburos y similares.
6. En caso de traslado de empleados entre el exterior y Venezuela o viceversa, que no correspondan a nuevos empleados, se admite la deducción de todos los gastos hechos en el país y sólo un **50% de los egresos** correspondientes a pasajes y fletes de equipajes del propio empleado, director, gerentes o administrador, siempre que tales gastos sean normales y necesarios para producir la renta.

---

[81] Los gastos de administración deducibles estarán formados por los egresos establecidos en el artículo 69 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y para calcular la amortización del costo de obtención, se aplicarán las reglas establecidas en los artículos 50 y 52 *ejusdem*.

[82] De conformidad con lo establecido en el Parágrafo 12 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se entiende por liberalidades a los egresos que se hagan en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente que persigan objetivos benéficos asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, etc. En tanto que las donaciones son transmisiones de una propiedad o de un patrimonio que se hace mediante documento público a favor de la Nación, los Estados, las Municipalidades o los Institutos Autónomos.

4.9.2. Sujetas a retención.

Las deducciones que se señalan a continuación están sujetas a que el contribuyente pagador de las mismas haya retenido el impuesto que grava tales pagos, todo de acuerdo con los plazos, condiciones y formas que establece el Reglamento; tales como:

1. Sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente; así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.
2. Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta, pagados o no residentes o no domiciliados en el país.
3. Los gastos de transporte pagados a no residentes o no domiciliados en el país.
4. Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.
5. Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión pagados a no residentes o no domiciliados.
6. Las regalías y demás participantes análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país pagados a no residentes o no domiciliados.
7. Las primas de seguros que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas al contribuyente, empleados en la producción de la renta, y los demás riesgos que corra el negocio en razón de sus bienes, pagadas a personas no residentes o no domiciliadas.

Había sido una tradición de muchos años el rechazo de la deducción de los egresos antes enumerados cuando el contribuyente no había efectuado la retención para ellas prevista en el Decreto N° 1808 de fecha 23 de abril de 1997[83], o había enterado las mismas fuera de los lapsos reglamentariamente establecidos.

[83] Publicado en la Gaceta Oficial N° 36.203 de fecha 12 de mayo de 1997.

Estos reparos que había efectuado por años la Administración Tributaria ya no se justifican, si tomamos en cuenta que la última reforma del vigente Código Orgánico Tributario efectuada en el año 2001[84], se estableció en el Parágrafo Primero de su **artículo 27** lo siguiente:

> "**Parágrafo Primero:** Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto." (Nuestro el subrayado).

4.9.3. Sujetas a condiciones particulares.

a) Indemnizaciones correspondientes a los trabajadores

El Artículo 27° de la LISLR, establece cuales son los gastos que el contribuyente puede deducir de la renta bruta, a los fines de determinar la renta neta gravable. El Ordinal 4° del citado artículo señala que son deducibles:

> "Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo".

De la disposición trascrita se evidencia que, todos los pagos indemnizatorios que se hagan al trabajador de conformidad con la LOT (LOT) son deducibles de la renta bruta a los fines de determinar la renta gravable.

Ahora bien, estas cantidades apartadas año a año con estos fines, son deducibles cuando se causa el gasto, independientemente de que se paguen o no, puesto que la LOT establece que las indemnizaciones no pueden ser pagadas al trabajador sino en el momento en que termine la relación laboral, salvo claro está, las excepciones que la misma LOT prevé, y todo de conformidad con lo establecido en el Artículo 46 de la LISLR.

[84] Publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

Por otra parte, el pago que reciba el trabajador al término de la relación laboral de conformidad con la LOT, no es gravable para él, en virtud de la exención prevista en el Ordinal 4 el artículo 14 de la LISLR, por lo cual no será procedente efectuar retención de impuesto sobre dichas cantidades.

Las indemnizaciones correspondientes a ejercicios anteriores al de la vigencia de la Ley de 1978, son deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen a sus beneficiarios o se entreguen a los mismos para constituir fideicomisos de acuerdo con la LOT.

Por otra parte, prevé la Ley que las cantidades deducidas por conceptos de indemnizaciones a los trabajadores, causadas en el año gravable, que no sean pagadas dentro del año siguiente a aquél en que el trabajador deje de prestar sus servicios por disolución del vínculo laboral, deben ser declaradas como ingreso del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. Las mismas serán deducibles en el ejercicio en el que realice su pago efectivo.

b) La depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta.

La depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta son deducibles siempre que dichos bienes estén situados en el país, tal deducción no se haya imputado al costo y que se trate de una cantidad "razonable" entendiéndose por tal, aquella cuota parte necesaria para ir recuperando el costo de los activos permanentes, durante el tiempo en que estén disponibles, para ser utilizados en la producción de la renta.

El método para calcular la depreciación es el de línea recta o el de unidad de producción, según la naturaleza del negocio, aunque dispone también el RISLR, que *"la Administración Tributaria podrá admitir otros métodos igualmente adecuados"*[85]. Una vez elegido el método, las bases de éste y la unidad depreciable no pueden ser variadas sin la aprobación previa de la Administración.

[85] Ver artículo 57 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Igualmente se prevé que en los casos en que se presuma que los activos permanentes depreciables tendrán una duración distinta de la tomada originalmente como base, se podrá solicitar de la Administración la modificación de la cuota de depreciación que corresponda tanto al ejercicio en curso como los siguientes.

c) Pérdidas surgidas en los bienes destinados a la producción de la renta

Se pueden deducir las **pérdidas surgidas en los bienes destinados a la producción de la renta**, tales como las ocurridas por destrucción, desuso, consunción, rotura, sustracción o apropiación indebida por un tercero, pero sólo cuando dichas pérdidas no sean compensadas ni hayan sido imputadas al costo.

d) Pérdidas por deudas incobrables

Las **pérdidas por deudas incobrables** son deducibles cuando reúnan los requisitos siguientes:

1. Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.
2. Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamos por instituciones de crédito o pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.
3. Que se hayan descargado en el año gravable en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.

e) Pérdida por retiro o destrucción de mercancías

El retiro por destrucción de mercancías y otros bienes utilizados por el contribuyente, deberá ser **previamente autorizado** por la Administración Tributaria. Mediante una Providencia indicará las condiciones, requisitos y procedimientos que deben seguirse con la finalidad de efectuar dichos retiros e imputarlos como costos o deducciones. De manera excepcional, y por razones de salubridad pública demostrada, el contribuyente puede destruir el inventario, siempre y cuando: i.) realice la destrucción

en presencia de un funcionario público que de fe pública, levante un Acta donde se deje constancia de la cantidad de mercancía destruida y su valor monetario; y ii.) notifique previamente a la Administración Tributaria de tal destrucción.[86]

f) Las reservas que la Ley impone hacer a las empresas de seguros

Las reservas[87] que la Ley impone hacer a las empresas de seguros y de capitalización, lo cual constituye una excepción al principio de la causación del gasto antes comentado.

---

[86] Según la Providencia Administrativa N° 0391 de fecha 11 de mayo de 2005, publicada en la Gaceta Oficial No 38.254 de fecha 19 de agosto de 2005, el SENIAT dictó las "*Condiciones, requisitos y procedimientos a seguir para la emisión de la respectiva autorización en el caso de retiro por destrucción de mercancías y otros bienes*". En base al incumplimiento de dicha normativa, que no se encuentra ni en la Ley de Impuesto sobre la Renta -*ex* artículo 27.6-, ni en el Reglamento de dicha Ley, -*ex* artículo 64 Parágrafo Cuarto-, el SENIAT realiza reparos y objeta los retiros que no hayan cumplido estrictamente esa regulación de condiciones, siendo la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia quien ha basado la defensa de tales reparos en el siguiente argumento: "*Así, -al igual que en el caso de las deducciones derivadas de la oportuna retención y enteramiento de impuestos- el derecho que tienen los administrados para beneficiarse de las deducciones tributarias por las pérdidas sufridas producto de la destrucción de mercancías y otros bienes* **no es** *un derecho absoluto, incondicional e ilimitado; sino que por el contrario, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio a determinadas circunstancias preestablecidas en forma clara en la legislación que rige la materia. En este contexto resulta forzoso para esta Sala afirmar que el rechazo de la deducción por pérdidas sufridas en mercancía y otros bienes destinados a la producción de la renta es la consecuencia de no haber cumplido el administrado con las condiciones, requisitos y procedimientos destinados a obtener la autorización de su retiro por parte de la Administración Tributaria. En consecuencia, no constituye un desconocimiento de la capacidad contributiva del sujeto, ya que ésta es un elemento tomado en cuenta por el legislador en el momento de configurar el hecho y la base imponible del impuesto sobre la renta.*" Sentencia N° 01360 de fecha 20 de octubre de 2011, caso C.A. Editora El Nacional en apelación a la sentencia de fecha 28 de octubre de 2010, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Disponible en: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Octubre/01360-201011-2011-2011-0083.html.

[87] Se entiende por reservas porciones de recursos que se disminuyen de la utilidad de la empresa para prever erogaciones que razonablemente se piensa que ocurrirán en el futuro.

g) Construcciones especiales

Las construcciones por regla general no constituyen gastos para las compañías. Son más bien activos sometidos a depreciación. Sin embargo aquellas construcciones que deban hacer ciertos contribuyentes en acatamiento de la LOT o de disposiciones sanitarias, son deducibles totalmente a los efectos de la determinación de la renta aunque contablemente constituyan un activo fijo.

h) Gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta

Los **gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta,** entendidas estas reparaciones como aquellas que tienen por objeto mantener en buen estado los bienes destinados a la producción sin que prolonguen apreciablemente la vida útil de los mismos, sin perjuicio de las reparaciones a los inmuebles dados en arrendamiento a los trabajadores de la empresa.

i) Los **cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.**

j) Los **gastos de publicidad y propaganda** causados o pagados realizados en beneficio del propio contribuyente.

k) Los **gastos de transporte y de publicidad** son deducibles cuando estén causados o pagados.

l) Los gastos de representación

Los **gastos de representación.** En la sección de Ingresos se explicó que estos gastos no constituirían ingresos para el beneficiario de tales pagos, es decir para la persona natural que los recibe en pago, pero para la empresa pagadora si cumplen con los extremos establecidos en la LISLR y su Reglamento, constituirán deducciones permitidas a imputar a la Renta Bruta. Dichos requisitos son: a.) Que los gastos sean efectuados por directores, administradores, gerentes y demás directivos que por su categoría o funciones representen a la empresa pagadora ante terceros; b.) que dichos pagos se manejen como reembolsos de gastos de

representación; c.) que estén individualmente soportados mediante los comprobantes respectivos; y d.) que sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.

m) Provisiones

En materia de **provisiones** solo se admiten como deducibles aquellas que se realizan para la depreciación de los inmuebles invertidos como activos permanentes en la producción de la renta, o dados en arrendamiento a los trabajadores de la empresa.

n) Todos los demás gastos causados y pagados según el numeral 22 del artículo 27 de la LISLR, que sean normales y necesarios, y se produzcan con el objeto de producir la renta.

4.9.4. Sujetas al requisito del pago.

Las deducciones que se enumeran a continuación, deberán estar efectivamente pagadas por el contribuyente para poderlas deducir.

1. Los tributos distintos al Impuesto sobre la Renta.[88]
2. Las donaciones y liberalidades también son deducibles cuando las mismas se efectúen efectivamente. De manera tal que no basta la promesa de efectuar donación o liberalidad para que surja el derecho de su deducción.

[88] La posibilidad legal de deducir todos los tributos pagados, es decir, aquellos impuestos, tasas y contribuciones distintos al Impuesto sobre la Renta, ha sido ignorada en determinadas legislaciones recientes en materia de impuestos y de contribuciones parafiscales en nuestro país. Para ello véanse como ejemplos: i.) el artículo 19 del Decreto N° 5.620 con Rango Valor y Fuerza de **Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica**, impuesto ya derogado, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 5.852 de fecha 05 de octubre de 2007, y más recientemente, ii) el artículo 68 de la **Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física** publicada en la Gaceta Oficial N° 39.741 de fecha 23 de agosto de 2011. Sería necesario profundizar en un estudio que dirima la controversia respecto a si leyes que crean otras contribuciones tienen aplicación preferente sobre la Ley de Impuesto sobre la Renta para regir las deducciones permitidas por esta última.

3. Todas las deducciones correspondientes a ingresos disponibles en el momento del pago (por ejemplo ingresos por honorarios profesionales) deben corresponder a egresos efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, sin perjuicio de poder deducir la depreciación de activos y las pérdidas de bienes destinados a la producción de la renta.
4. Los gastos de administración y conservación de inmuebles dados en arrendamiento.
5. Los gastos de investigación y desarrollo realizados en beneficio del propio contribuyente.

4.10. Excepciones al Principio de Territorialidad.

Como se explicó anteriormente la regla general es que los gastos deducibles sean los gastos territoriales, esto es, aquellos causados en Venezuela. Sin embargo, en ciertos casos se permite la deducción de gastos causados en el exterior:

1 En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país o de prestación de servicios en el exterior de fuente venezolana, se admite la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior relacionados y aplicables a las referidas exportaciones, siempre que el contribuyente disponga en Venezuela de los comprobantes que respaldan su derecho a la deducción.
2 En los casos de traslado de nuevos empleados, la deducción por tal concepto incluye tanto el importe de los pasajes y fletes de equipajes, como los gastos de embalaje y seguro de los efectos personales, los desembolsos por traslado de puerto y los gastos de hotel y alimentación hechos fuera del domicilio de tales empleados. Esta deducción cubre también los gastos de la naturaleza indicada correspondientes al cónyuge y a los hijos menores del empleado y está limitada, en todo caso, a los gastos incurridos desde el último puerto de embarco hasta Venezuela y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa filial, matriz o conexa.

3 Los contribuyentes domiciliados en el país que tengan naves o aeronaves de su propiedad y las destinen al cabotaje o al transporte internacional de las mercancías objeto del tráfico de sus negocios, por cuenta propia o de terceros, deben computar como causados en el país la totalidad de los gastos normales y necesarios derivados de cada viaje. Igualmente, en el caso de las empresas de transporte constituidas y domiciliadas en Venezuela, ellas deben computar como causados en el país la totalidad de los gastos mundiales, normales y necesarios, derivados de las actividades que les son propias.

4 En los casos de asistencia técnica o servicios tecnológicos prestados total o parcialmente desde el exterior, pero utilizados en el país, el pago o remuneración efectuado por el beneficiario en Venezuela es deducible, en tanto se dé cumplimiento al requisito de practicar retención de impuesto señalado en el Decreto Nº 1.818.

4.11. Prorrateo de gastos comunes en relación a la disponibilidad y a rentas territoriales y extraterritoriales.

Cuando hayan egresos comunes, esto es, correspondientes y aplicables tanto a ingresos disponibles para la oportunidad en que las operaciones se realicen, como a ingresos disponibles para el momento en que se perciban, a los fines de determinar las cantidades deducibles, los egresos comunes causados y pagados dentro del ejercicio gravable deberán prorratearse en relación con los correspondientes ingresos brutos del ejercicio del contribuyente.

En los casos de egresos comunes causados en el ejercicio gravable y no pagados en el mismo, las cantidades deducibles en concepto de egresos causados, se determinan con base al prorrateo indicado, el saldo de egresos causados y no pagados en el ejercicio gravable es deducible en el ejercicio en que se pague efectivamente, sin que sea objeto de nuevo prorrateo junto con otros egresos.

Cuando existan gastos comunes correspondientes y aplicables tanto a enriquecimientos territoriales como a enriquecimientos extraterritoriales, los mismos deben ser además de causados y pagados dentro del ejercicio, deben prorratearse en relación con los ingresos brutos obtenidos.

4.12. Deducciones aplicables a la Renta Neta Extraterritorial.

La Ley y el Reglamento establecen que se admiten gastos incurridos en el exterior cuando cumplan los requisitos siguientes:

- Sean normales y necesarios para la actividad del contribuyente, considerando la relación que debe existir entre dichos gastos y las ventas del contribuyente, los servicios que preste, los demás gastos o los ingresos brutos de contribuyentes que realicen actividades iguales o semejantes en el país.
- La comprobación de tales gastos debe constar en documentos que aunque sean emitidos en el exterior, al menos deben señalar, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes según sea el caso, la naturaleza de la operación, fecha y monto de la misma.
- Esa comprobación de los gastos emitida en el exterior, debe ser traducida al castellano por el contribuyente beneficiario.

4.13. Deducciones imputables al Establecimiento Permanente o Base Fija.

A este respecto, la Ley establece que el Establecimiento Permanente podrá deducir los gastos debidamente demostrados, comprendidos los de dirección y generales de administración efectuados en el país o en el extranjero. No obstante, no se pueden deducir los pagos que efectúe el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o algunas de sus otras sucursales, filiales, casa matriz o empresas vinculadas, por concepto de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título

de comisión, por servicios prestados o gestiones hechas, excepto los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos. Respecto a los intereses, rige lo previsto en la LISLR en materia de Precios de Transferencia.

5. Desgravámenes.

5.1. Delimitación conceptual de términos.

El concepto de desgravámenes es utilizado dentro del lenguaje técnico tributario, únicamente en referencia a personas naturales. Por ello es incorrecto, utilizarlo cuando se trata de gastos o deducciones de personas jurídicas o sus asimiladas.

Por otra parte, la LISLR en los artículos 60 y 61 establece cuáles son los desgravámenes atribuibles a las personas naturales, pero el Reglamento en los artículos 130 al 132 a pesar de intitular el Capítulo II "De las Rebajas de Impuestos a las personas naturales", dedica dos de esos tres artículos a regular desgravámenes. Es decir, pareciera que el reglamentista confunde efectivamente a los desgravámenes con las rebajas.

Los gastos, deducciones y los desgravámenes, en definitiva inciden directamente sobre la obtención de la Renta Neta Gravable, es decir, el monto que luego de su cuantificación es susceptible de aplicarle cualquiera de las Tarifas previstas en la Ley para así obtener el impuesto a pagar. Constituyen por ende erogaciones permitidas por la Ley que disminuirán la Renta del contribuyente.

En cambio las rebajas ya sea éstas de personas naturales o jurídicas son beneficios fiscales que establece e inciden directamente sobre el cálculo definitivo de impuesto a pagar, nunca se observará su incidencia sobre la obtención de la Renta Neta. Las rebajas como incentivos fiscales, entran en conjunción dentro de la ecuación de la determinación del impuesto a pagar, una vez está determinada la renta neta gravable, es aplicada la tarifa de que se trate, y se obtiene un monto preliminar de impuesto a pagar.

Entonces, por tratarse de dos regímenes totalmente diferentes el de los desgravámenes y las rebajas de las personas naturales, en este Capítulo solo nos referiremos a los primeros, ya que las segundas serán objeto de estudio separado en las páginas siguientes.

Las personas naturales en Venezuela tienen la opción de aplicar, o el llamado **desgravamen único** equivalente a setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (**774 U.T.**), o aplicar los desgravámenes autorizados en el artículo 60 de la LISLR. Al tratarse de una opción, nunca una persona natural podrá aplicar los dos tipos de desgravámenes, es decir, el llamado desgravamen único por una parte y por la otra, los desgravámenes específicos que enumera el artículo 60 *ejusdem*.

Tales desgravámenes autorizados legalmente y de manera específica son los siguientes:

1. Lo pagado a institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y la de sus descendientes no mayores de 25 años. El límite de edad no es aplicable en los casos de educación especial;
2. Lo pagado por el contribuyentes a empresas domiciliadas en el país por concepto de primas de seguros de hospitalización, cirugía y maternidad;
3. Lo pagado por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo (cónyuges no separados de bienes, ascendientes y descendientes directos);
4. Lo pagado por concepto de intereses por préstamos para adquirir vivienda principal, hasta por un monto de 1.000 U.T.
5. Los pagos por concepto de alquiler de la vivienda principal, hasta por un monto de 800 U.T.

5.2. Requisitos para la aplicación de los desgravámenes.

Para poder aplicar cualquiera de los desgravámenes anteriores, deben cumplirse determinadas condiciones:

a) Si el contribuyente escoge aplicar los desgravámenes del artículo 60 *ejusdem*, éstos no procederán cuando los haya deducido como gastos o costos a la hora de determinar el enriquecimiento neto. Este requisito o limitación impide a todas luces, que se efectúe una doble deducción o imputación al enriquecimiento.
b) Las personas naturales que opten por aplicar desgravámenes, deben ser personas naturales residentes en Venezuela fiscalmente.[89]
c) Los desgravámenes deben corresponder a pagos efectuados por el propio contribuyente dentro del año gravable, y aunque la Ley exige que los comprobantes se anexen a la declaración anual de rentas, y vista la imposibilidad de cumplimiento de esa obligación en la actualidad, tales comprobantes deben resguardarse en lugar seguro en prevención a una posible fiscalización o verificación de la Administración Tributaria. Lógicamente si el contribuyente opta por aplicar el desgravamen único, no debe cumplir con esta obligación de resguardo de los comprobantes.
d) No proceden los desgravámenes de las cantidades reembolsables al contribuyente por el patrono, contratista, empresa de seguros o entidades sustitutivas.
e) En los casos de los desgravámenes identificados anteriormente con los numerales 1 y 2, si son varios contribuyentes los que concurren al pago de los mismos, esos pagos deben dividirse entre ellos. En todo caso y como norma de control fiscal para todos los desgravámenes, el legislador exige que en los comprobantes aparezca el R.I.F. del beneficiario del pago. En la actualidad esos comprobantes como facturas, deben cumplir con varios requisitos exigidos por la Administración Tributaria Nacional.[90]

[89] Todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

[90] Véase la Providencia Administrativa que establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y otros Documentos N° 0071, emitida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), publicada en la Gaceta Oficial N° 39.795, de fecha 08 de noviembre de 2011.

f) Por último, la Ley considera como hechos en el país, los desgravámenes en que incurran en el exterior, personal diplomático o consulares de Venezuela, los efectuados por funcionarios públicos nacionales, estadales o municipales y los hechos por los representantes de institutos oficiales autónomos y de empresas del Estado en funciones inherentes a sus cargos en el exterior. Esta mención solo luce lógica en relación a los desgravámenes hechos por los representantes de institutos oficiales autónomos y de empresas del Estado, ya que los efectuados por el personal diplomático o consular de Venezuela en el exterior, al ellos considerarse según el Código Orgánico Tributario residentes fiscales en el país, cumplen el requisito indicado en el literal b de esta enumeración.

Bibliografía.

CABANELLAS, Guillermo. (1981), *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Argentina, Editorial Heliasta, S.R.L.

CAPPELLO P, Taormina, *La vigencia temporal de la ley tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano. Referencia a casos prácticos.* (2011), Revistas de Derecho Tributario Números 131 (Primera parte) y 132 (Segunda parte), Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, Legislación Económica.

CASADO OLLERO, Gabriel, *et al.* (2003), *Código Tributario*, Navarra, España, Aranzadi, S.A.

FONROUGE, Giuliani. (1984), *Derecho Financiero*. Tomo II, Buenos Aires, Depalma.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (1967), *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma.

GIANNINI, A.D. (1957), *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero.

GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. (2003). *Derecho Tributario I.* Salamanca, España, Plaza Universitaria Ediciones.

JARACH, Dino. (1985), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina. Editorial Cangallo S.A.C.I.

LANGA, Enrique y GARAIZABAL, José M. (1990), *Diccionario de Hacienda Pública.* Madrid. Ediciones Pirámide, S.A.

LAYA BAQUERO, Juan Bautista. (1989), *Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal.* Tomo II. Caracas. Paredes Editores.

LEGIS EDITORES, S.A. en convenio con la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN. (2009), *Estatuto Tributario 2009: Leyes y Decretos vigentes desde 1930,* Colombia, Legis Editores, S.A.

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eusebio. (1994). *Derecho Tributario II.* Salamanca, España. Plaza Universitaria Ediciones.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2001), *Diccionario de la lengua Española,* España. Mateo Cromo Artes Gráficas.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1993), *Lecciones de Derecho Tributario.* Madrid. Universidad Complutense. Facultad de Derecho.

VILLEGAS, Héctor B. (1984), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Tomo II. Buenos Aires. Depalma.

Legislación:

Venezuela. Asamblea Nacional. *Ley Nº 42, Código Orgánico Tributario,* 17 de octubre de 2001, Gaceta Oficial Nº 37.305.

Venezuela. Asamblea Nacional. *Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física,* 23 de agosto de 2011. Gaceta Oficial Nº 39.741.

Venezuela. Asamblea Nacional. *Ley Reforma Parcial de la LISLR,* 16 de febrero de 2007. Gaceta Oficial Nº 38.628.

Venezuela. Presidencia de la República. *Decreto Nº 1808 de fecha 23 de abril de 1997 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la LISLR en Materia de Retenciones,* 12 de mayo de 1997. Gaceta Oficial Nº 36.203.

Venezuela. Presidencia de la República. *Decreto Nº 5.620 con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica,* 05 de octubre de 2007, Gaceta Oficial Extraordinario Nº 5.852.

Venezuela. Presidencia de la República. *Decreto Nº 2.507, mediante el cual se dicta el Reglamento de la LISLR.* 24 de septiembre de 2003, Gaceta Oficial Extraordinario Nº 5.662.

Venezuela. Presidencia de la República. *Decreto Nº 5.189, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado,* 13 de febrero de 2007, Gaceta Oficial Nº 38.625.

Venezuela. **Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria - SENIAT.** Providencia Administrativa Nº 0391 de fecha 11 de mayo de 2005, donde se establecen las *Condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes,* 19 de agosto de 2005. Gaceta Oficial Nº 38.254.

Venezuela. **Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria - SENIAT.** Providencia Administrativa Nº 00071 de fecha 08 de noviembre de 2011, donde se establecen las *Normas Generales de Emisión de Facturas y otros Documentos,* 08 de noviembre de 2011. Gaceta Oficial Nº 37.795.

12. Tarifas. Progresividad.

Antonio Dugarte Lobo*

Como indicáramos en el punto 2 de este Tema, una vez obtenido el monto de la base imponible, o en el caso de esta Ley, el Enriquecimiento Neto, o Renta Neta Gravable, según corresponda, el paso siguiente es la determinación de la obligación

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

pecuniaria que nace para el contribuyente, la cual, simplemente se obtendrá al aplicar la alícuota correspondiente, a la renta ya referida. Esta alícuota puede estar contenida en lo que suele denominarse "Tarifa" o, puede ser una alícuota aislada contenida en el cuerpo de la Ley, según se trate. Es importante considerar que el promedio de las definiciones que se observan de "Tarifa" en cualquier diccionario reconocido, apuntará hacia una definición determinante en el sentido de que constituye tal, una Tabla contentiva de precios, cuotas tributarias, derechos de cobro, etc.

Esta obligación, una vez determinada, sufrirá un proceso previo para llegar a concluir si dicho monto debe ser no pagado, pagado parcialmente, o pagado en su totalidad; ello dependerá de los anticipos o incentivos aplicables, sobre los cuales nos referiremos en ítem posterior.

A este respecto, podemos referir que estaremos en presencia en lo sucesivo de lo que algunos tratadistas denominan "Impuestos de alícuota fija" e "Impuestos de alícuota variable".

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, contiene lo que pudiéramos definir como Tarifas o Cuerpos Tarifarios formales y, Alícuotas Aisladas, que son el resultante de varias reformas sufridas en el tiempo, a las cuales ya nos referimos páginas anteriores, y que sin duda, son totalmente distintas a aquellas primeras alícuotas que se aplicaban a Cédulas de Ingresos en la primigenia Ley de 1942.

En efecto, el articulado de la Ley, y en lo referido a Cuerpos Tarifarios formales, considera Tres Tarifas generales, denominadas Tarifa No. 1[91], Tarifa No. 2[92] y Tarifa No. 3[93].

De tipo Progresivo.

Las Tarifas No. 1 y No. 2, encuadran dentro de lo que conceptualmente son denominadas "Tarifas de Tipo Progresivo",

[91] Artículo 50 de la Ley
[92] Artículo 52 de la Ley
[93] Artículo 53 de la Ley

mientras que la No. 3, es conceptualizada como "Tarifa de Tipo Proporcional".

Las tarifas de Tipo Progresivo, son denominadas así, ya que dicho con palabras simples, la alícuota impositiva aumenta, en la medida que el quantum de la base gravable es mayor, ya que la presunción técnica, asociada a los principios de Justicia y de Capacidad Contributiva, reza que en la medida que el contribuyente posee mayor renta gravable o base imponible, en esa medida, está en capacidad de afrontar mayor carga tributaria y por ende, la alícuota debe ser mayor.

La Tarifa No. 1[94], aplica a las Personas Naturales Residentes y a sus asimiladas, por todos aquellos enriquecimientos obtenidos, distintos a regalías y otras participaciones análogas obtenidas por la explotación de minas y por los enriquecimientos que así mismo obtengan por la cesión de las referidas regalías y participaciones, caso este último en el cual, les sería aplicable otra Tarifa según referiremos posteriormente.

Por su parte, la Tarifa No. 2[95], es aplicable a las compañías anónimas y aquellos contribuyentes que se asimilen a estas, y desarrollen actividades distintas a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, supuesto en el cual, les es aplicable otra Tarifa a la que haremos señalamiento en otros comentarios. De igual forma, es aplicable a las sociedades o corporaciones extranjeras, y también lo será a las entidades jurídicas o económicas referidas en el literal "e" del artículo 7 de la Ley.

En ambas Tarifas señaladas, observamos varios tramos, con distintas alícuotas, las cuales aumentan en la medida que suben los valores finales del tramo al que están asociadas; es decir, la alícuota "progresa" en la medida que "progresa" el monto de la renta neta gravable.

---

[94] Artículo 8 en concordancia con el artículo 12 de la Ley.
[95] Artículo 9 en concordancia con el artículo 12 de la Ley.

La filosofía de la Tarifa Progresiva, nos hace entender que el monto del Enriquecimiento Neto Gravable, debe ser descompuesto en los diversos tramos que componen la Tarifa, y que ese segmento de Enriquecimiento debe ser gravado con la alícuota asociada a dicho tramo.

En el caso de nuestra Ley, el monto del Enriquecimiento Neto Anual[96] está expresado en Unidades Tributarias, por lo cual, debe procederse en primer lugar a realizar la conversión del monto en Bolívares a Unidad Tributaria para así poder segmentar la renta en el monto de Unidades Tributarias contenidas en cada tramo, y asociar la alícuota correspondiente a cada uno de ellos.

Veamos el siguiente ejemplo, aplicando la Tarifa Nro. 2:

C.A. "X", dedicada a la actividad fabril.
Ejercicio fiscal: 01 de Enero al 31 de Diciembre
Enriquecimiento obtenido en U.T.: 4.600 U.T.

Tarifa Nro. 2.

Por la fracción comprendida		hasta	2.000,00	15%
Por la fracción que exceda de	2.000,00[97]	hasta	3.000,00	22%
Por la fracción que exceda de	3.000,00			34%

Resolución:

Siendo que el primer tramo de la Tarifa llega hasta 2.000 U.T., aplicamos a las primeras 2.000 U.T. de 4.600 U.T., el 15% por lo cual resultaría:

2.000 U.T. x 15% = 300 U.T.

---

[96] Debe entenderse que cuando el encabezado de las Tarifas de la Ley, habla de "Enriquecimiento global neto anual", se está refiriendo al Gravable, toda vez, que estamos ya en la inminente determinación del quantum tributario.

[97] No debe confundir al lector de la Tarifa, el hecho de que el monto terminal del primer tramo sea coincidente con el monto inicial del segundo tramo, ya que de ser así, sin duda habría una superposición de alícuotas a la misma base o en su defecto, una indefinición por no saber cual aplicar.. Debe inferirse que el segundo tramo inicia a partir de 2.000,01 U.T. y no de 2.000,00 U.T.

Luego, viendo que el siguiente tramo tarifario, comprende 1.000 U.T. (3.000 U.T., menos 2.000 U.T.), a ese segmento de las 4.600 de Enriquecimiento, le aplicamos el 22%, dando como resultado:

1.000 U.T. x 22% = 220 U.T.

Por último, ya habiendo logrado descomponer y gravar 3.000 U.T. (2.000 U.T. y 1.000 U.T.), nos quedan 1.600 U.T. (4.600 U.T. - 3.000 U.T.) por ser sometidas a imposición, e iríamos entonces, al último tramo de la Tarifa, al que corresponde un 34%, por lo cual decimos:

1.600 U.T. x 34% = 544 U.T.

Ya hecho lo anterior, deben totalizarse entonces, los montos parciales obtenidos en cada tramo y resulta así un monto global de Impuesto sobre la Renta causado de U.T. 1.064.

Dicho monto, obviamente debe ser convertido a su equivalente en Bolívares empleando para ello, el valor de la Unidad Tributaria en el ejercicio que corresponda.

Ahora bien, si observamos los textos que contienen la Ley de Impuesto sobre la Renta comentada, escritos por autores diversos, encontraremos que en el cuerpo de las Tarifas No. 1 y No. 2, existe una columna adicional denominada "Sustraendo", la cual, en ningún caso veremos en el cuerpo de la Tarifa de que se trate, contenida en el texto de la Ley publicado en la Gaceta Oficial, dado que dicho concepto, no forma parte del texto legal.

El sustraendo podría ser definido para fines de estas tarifas, como aquel monto fijo que debe ser aplicado en cada tramo, si no se quisiese descomponer la Renta Neta Gravable en los diversos tramos que la conforman, atendiendo a su carácter progresivo, y solo se aplicase al total de dicha Renta, como alícuota única, la del tramo en que matemáticamente corresponda ubicar la Renta Neta en la tarifa señalada.

Dicho en otras palabras podríamos inferir que el sustraendo, permite anular el exceso de tributación que se genera sobre el

monto global de Renta Neta Gravable al serle aplicable una alícuota única, de monto mayor a las que hubiese correspondido a algunas porciones de dicha Renta, si hubiese sido descompuesta en los diversos tramos. Veamos lo dicho, tomando los mismos datos del ejemplo anterior en el cual se descompuso la Renta Neta en tramos atendiendo al carácter progresivo de la Tarifa No. 2, pero incluyendo ahora, los montos de "sustraendos" que al presente se observan en las Tarifas contenidas en las "Leyes comentadas".

C.A. "X", dedicada a la actividad fabril.
Ejercicio fiscal: 01 de Enero al 31 de Diciembre
Enriquecimiento obtenido en U.T.: 4.600 U.T.

Tarifa Nro. 2.
Sustraendo U.T.

Por la fracción comprendida		hasta	2.000,00	15%	0
Por la fracción que exceda de	2.000,00[98]	hasta	3.000,00	22%	140
Por la fracción que exceda de	3.000,00			34%	500

Resolución:

Con base al monto del Enriquecimiento Neto Obtenido, matemáticamente diríamos que excede de 3.000 U.T., y en consecuencia, le aplicaríamos la alícuota del 34% y le restaríamos al monto resultante, 500 U.T. Hagámoslo:

(4.600 U.T. x 34%)-500 U.T. = 1.064 U.T.

¿Por qué este resultado nos da un monto igual al obtenido por el procedimiento anterior, sin haber segmentado el Enriquecimiento en tramos? Es simple: el restar las 500 U.T. de

[98] No debe confundir al lector de la Tarifa, el hecho de que el monto terminal del primer tramo sea coincidente con el monto inicial del segundo tramo, ya que de ser así, sin duda habría una superposición de alícuotas a la misma base o en su defecto, una indefinición por no saber cual aplicar. Debe inferirse que el segundo tramo inicia a partir de 2.000,01 U.T. y no de 2.000,00 U.T. No es un supuesto de complejidad pero que sin duda, y tratándose esta publicación de un Manual técnico, debe ser aclarado en post de la pureza interpretativa deseable.

"sustraendo", se anula el exceso de tributación que se produjo al gravar la totalidad del monto con un 34%, en lugar de haber gravado una parte con 15%, otra con 22% y otra con 34%, tal y como se hizo en el ejemplo previo, donde se respetó el procedimiento y esencia aplicable en una Tarifa Progresiva. Vemos entonces que el sustraendo es un factor meramente práctico que suprime la necesidad de descomponer en tramos.

¿Cómo se obtiene el sustraendo? Resulta de un procedimiento lógico muy simple. Veamos con el propio ejemplo de la Tarifa Nro. 2 ya referida: cuál es el incremento porcentual que se genera entre el primer y el segundo tramo de la Tarifa, al aumentar la renta gravable? La respuesta es 7% (22%-15%). A partir de qué monto, se genera ese incremento de porcentaje?, pues a partir de 2.000, 01 U.T. que ese el monto de Enriquecimiento en el cual inicia el tramo, por lo cual resulta 140 (2.000,01 U.T. x 7%).

Si analizamos este monto de sustraendo de 140 U.T. diríamos que al tomar una Renta Neta Gravable que esté sobre 2.000 U.T., y aplicarle directamente 22%, al restarle un valor fijo de 140 U.T., conseguiremos anular el "exceso" de impuesto que se causa al gravarlo todo con 22% y no una parte con 15% y otra con 22%.

De igual forma y para obtener el sustraendo de 500 U.T. mostrado en el tercer tramo tarifario, se procedería de la misma forma expuesta, pero con un agregado; así tenemos:

¿Cuál es el incremento de porcentaje que tiene lugar entre el segundo y el tercer tramo? Es 12% (34%-22%). ¿Dicho incremento se produce a partir de qué monto? De 3.000, 01 U.T. en adelante, por lo cual resulta que entre ambos tramos, el sustraendo sería 360 U.T. (3.000 U.T. x 12%), pero ello no estaría considerando el efecto acumulativo entre el primer tramo y el segundo, por lo cual debemos sumar a las 360 U.T., 140 U.T. mostradas para el segundo tramo; ellos nos da como resultado, las 500 U.T.

El procedimiento previamente referido para la Tarifa Nro. 2, sería el mismo aplicable para obtener los llamados "sustraendo" en la Tarifa Nro. 1, ya que ambas son de tipo progresivo.

De tipo Proporcional.

Ya analizada las Tarifas Nro. 1 y Nro. 2, como Tarifa propiamente dicha, solo nos quedaría hacer mención de la Tarifa Nro. 3.

A diferencia de las anteriores, esta tarifa es de tipo Proporcional, ya que contiene alícuotas únicas aplicables al tipo de Enriquecimiento del que se trate, y no variarán en función de que este sea mayor o menor; tal denominación procede por cuanto las alícuotas allí contenidas son fijas, y en consecuencia aplicables, a cualquiera sea el monto de la Renta Neta Gravable que proceda. Suele decirse, que son tributos de alícuota injusta, ya que no parecieran respetar la Capacidad Económica del sujeto, y mucho menos los principios de Justicia y Equidad, dado que gravan con la misma alícuota al Enriquecimiento, cualquiera sea su cuantía, tal y como si ocurre con las Tarifas de tipo Progresivo.

Esta tarifa aplica a dos tipos de enriquecimientos:

1. Percibidos por personas naturales y los contribuyentes asimilados a estas, derivados de regalías y demás participaciones análogas que se produzcan de la explotación de minas y por los que igualmente se obtengan por le cesión de tales regalías y participaciones. En este caso se aplica una "tasa"[99] del 60%[100].
2. Percibidos por contribuyentes distintos a personas naturales y sus asimiladas, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como refinación y transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y aquellos derivados para la explotación. Para este caso, la alícuota (tasa) aplicable es 50%.[101]

[99] Importante es señalar que a criterio de este autor, tal denominación es inaceptable, toda vez que el porcentaje constituye una alícuota y no una tasa, dadas y conocidas las notables diferencias técnicas que existen entre la primera y la segunda, para fines tributarios. No obstante, así lo denomina el legislador venezolano. Sería plausible, el cambio de denominación de "tasa" a "alícuota" o "porcentaje" en una eventual futura reforma a dicho artículo.

[100] Artículo 53, literal "a" de la Ley

[101] Artículo 53, literal "b" de la Ley

> Excepción a lo previamente comentado lo constituye lo dispuesto en el propio texto de la Ley[102] cuando señala que no se aplicará esta alícuota a las empresas que desarrollen actividades integradas o no, de explotación del gas no asociado, de procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, o que se dediquen exclusivamente a la refinación de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos extrapesados. En este aspecto, el legislador no fue contundente o debidamente claro, ya que no refiere que Tarifa o alícuota debe aplicarse entonces a este tipo de contribuyentes tal y como en el pasado si lo hizo cuando excluía a determinados contribuyentes de la aplicación de esta alícuota, pero les definía de manera precisa la aplicación de la Tarifa Nro. 2, por lo cual en apreciación de este autor, correspondería aplicarle entonces la Tarifa No. 2 a los supuestos en comento, por cuanto dichos contribuyentes, no se encuentran exentos o exonerados por la normativa vigente.

Vale decir, que en ambos casos, la diferencia es notable, por cuanto la alícuota del 60% será aplicable para el contribuyente, solo sobre los enriquecimientos percibidos por tales conceptos, mientras que para el caso del 50%, es una alícuota de tipo subjetivo, ya que gravará al contribuyente allí considerado, por todos los enriquecimientos que obtenga.

Así las cosas, y a título de ejemplo pudiéramos referir, que en el caso de la Persona Natural Residente que obtenga exclusivamente remuneraciones por sueldos, pero a su vez percibiese una regalía minera, gravaría el primero de los enriquecimientos con la tarifa No. 1, mientras que la porción referente a la regalía minera, sería gravada con la alícuota del literal "a" de la Tarifa Nro. 3. Distinto sería el caso para una empresa que se dedica a la explotación de hidrocarburos, caso en el cual, gravará la totalidad de sus enriquecimientos con la alícuota del literal "b" de la Tarifa No. 3, y no solo a los que perciba por este concepto.

---

[102] Artículo 11 de la Ley.

Por otra parte, en el texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, pueden apreciarse, aparte de las tres Tarifas ya suficientemente comentadas, algunas alícuotas aisladas, aplicables a ciertos supuestos, que en esencia son alícuotas calificables como proporcionales, dado que mantienen la característica básica de este tipo de gravamen, es decir, son fijas, no importando el monto de la base sometida a imposición.

Ejemplo de lo previamente referido lo constituyen entre otras, las alícuotas:

a) 4,95% a los enriquecimientos netos de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país.[103]
b) 10% a los enriquecimientos netos anuales obtenidos por empresas de seguros y reaseguros, no domiciliadas en el país.[104]
c) 34% a las ganancias obtenidas por juegos o apuestas.[105]
d) 16% a los premios de loterías y de hipódromos[106]
e) 34% a los dividendos percibidos por contribuyentes locales, de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en nuestro país.[107]
f) 34% al enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado en el ejercicio, obtenido por sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país, un establecimiento permanente. Dicho pago será por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros.[108]

---

103 Artículo 52, Parágrafo Primero de la Ley.
104 Artículo 52, Parágrafo Segundo de la Ley, en concordancia con el artículo 38 de la misma.
105 Artículo 63 de la Ley.
106 Artículo 64 de la Ley.
107 Artículo 68, Parágrafo Primero de la Ley.
108 Artículo 71 de la Ley.

g) 34% al dividendo percibido en los términos del Capítulo II, del Título II de la Ley.[109]
h) 50% y 60% a los dividendos pagados, cuando los pagadores se dediquen a las actividades referidas en los artículos 11 y 12 de la Ley.[110]

Bibliografía

AMATUCCI, A (2001). *Tratado de Derecho Tributario.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003). *60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela.* Venezuela: Torino.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2008). *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.* Venezuela: Torino.

FRAGA, L (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación – Jurisprudencia.* : Fraga, Sánchez & Asociados.

JARACH, D (1980). *Curso de Derecho Tributario.* Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (1966). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 1.069 (Extraordinario),* Diciembre 1966.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). *Gaceta Oficial De la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628,* Febrero 2007.

MORLES HERNÁNDEZ, A (1998). *Curso de Derecho Mercantil,* Tomo II. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.

OSORIO, M (1982). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.* Buenos Aires: Heliasta, S.R.L.

SAINZ DE BUJANDA, F (1993). *Lecciones de Derecho Financiero.* Décima Edición: Universidad Complutense de Madrid.

VALDÉS, R (1996). *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A.

[109] Artículo 73 de la Ley.
[110] Artículo 73, Parágrafos Segundo y Tercero de la Ley.

13. Las rebajas en materia del Impuesto sobre la Renta

Jonathan López Montiel*

a) Introducción

La actual fiscalidad reconoce que la doble función de los tributos, por una parte, principalmente recaudatoria y por ende fiscal y, por la otra extrafiscal, no se contrapone a la recaudatoria sino que supone un complemento para los fines del Estado. Así, en el primer ámbito, la finalidad de los tributos es procurar ingresos al Estado para el sostenimiento de las cargas públicas; en el segundo ámbito (extrafiscal), como instrumento de política social y económica, con el objeto de servir de vehículos orientados para cumplir los fines del interés general, que en definitiva, también representará mayor ingreso tributario, puesto que la ecuación permitirá al verificar mayor desarrollo, mayor bienestar, mayor ingreso y consecuentemente, en el marco de una sana política fiscal, mayor recaudación.

En el caso que nos ocupa, observamos no el tributo como elemento directo extrafiscal para concretar fines de interés general, sino el reconocimiento de un incentivo fiscal que incide directamente en el *quantum*, concretamente, del gravamen a la renta, como una medida que excede el fin recaudatorio y lo que persigue es el desarrollo de algún sector, estímulo para el gasto o equilibro en la capacidad contributiva del contribuyente.

* Abogado, Universidad Católica Andrés Bello. Especialista en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela (trabajo de grado por presentar). Maestría en Derecho Público, Universidad Carlos Tercero de Madrid. Maestría en Derecho de la Telecomunicaciones, Universidad Pontificia Comillas de Madrid. Profesor colaborador en el Instituto de Estudios Bursátiles de Madrid. Profesor de imposición municipal en el Instituto de Postgrado del Colegio de Contadores Públicos del Estado Miranda (IDEPROCOP). Coordinador del Diplomado de Derecho de las Telecomunicaciones en la Universidad Monteávila. Socio de la firma Rosales, Rosales y Mellior.

En tal sentido, las rebajas fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta, se presentan como una disminución en el monto de la obligación tributaria ya determinada, que se traduce en un beneficio que el legislador implementa y reconoce en el marco de la política fiscal del Estado, como mecanismo para incentivar y estimular determinados sectores de interés nacional, como lo puede ser, el turismo, sectores reprimidos o con poca inversión como la actividad de la marina mercante, preservación del ambiente, entre otros.

Como mecanismo que supone disminuir el Impuesto sobre la Renta a pagar, y como tal elemento vinculado a la obligación tributaria, es necesario, en un primer momento establecer su conceptualización y su naturaleza jurídica, todo lo cual, nos conlleva a abordar la implicación o debida atención de cara a los principios constitucionales.

Sobre la base de lo anterior, no se puede dejar de llamar la atención, que en la realidad actual, observamos cómo el instituto de las rebajas en materia del Impuesto sobre la Renta encuentra su principal regulación en la Ley de creación de dicho tributo, concatenado por supuesto, con la misma Constitución y el Código Orgánico Tributario, pero también con leyes especiales que establecen la rebaja del impuesto a la renta, generando tratamientos disímiles o incluso inaplicables, que en parte excede la posibilidad de aprovechar el beneficio en cuestión.

En este contexto, al tratarse de incentivos fiscales, resulta relevante abordar el alcance de las normas que en materia del impuesto sobre la renta prevén las rebajas, fundamentalmente, basado en la interpretación de las normas de forma restrictiva conforme preceptos jurisprudenciales.

Al referirnos a la rebaja en el gravamen a la renta, debemos tener presente, el sistema integral de ajuste por inflación previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, ajustado a la realidad venezolana. Las rebajas al determinarse en función de inversiones en bienes de capital, no son ajenas al tratamiento del ajuste por inflación.

Otro aspecto, que consideramos de relevancia, a los fines del presente trabajo, es la vigencia en el tiempo de las rebajas en materia del impuesto sobre la renta, que en algunos supuestos, no pareciera ser determinado el tiempo de aplicabilidad del beneficio, pero todo teniendo presente el orden programático establecido en el Código Orgánico Tributario.

Finalmente, cabe destacar que en el presente trabajo, si bien se podrá hacer referencia a la rebaja fiscal cuando toca a la persona natural, el enfoque estará dirigido fundamentalmente a las personas jurídicas, por considerar que es allí donde se presentan mayores aspectos a tomar en cuenta.

b) Desarrollo teórico.

1. Conceptualización de las rebajas en materia del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.

Desde la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional, se previó incentivar ciertas actividades productivas, concediéndoles rebajas y exoneraciones de determinados impuestos, con la finalidad de fomentar y promover el desarrollo económico del país.

A partir de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1956, se incorpora la reducción impositiva a quienes desarrollen determinadas actividades en el país y efectúen inversiones destinadas a la expansión de la producción de la empresa.

Posteriormente, con la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1958, se establece la rebaja con la referencia a *"activos fijos representados en equipos"*, lo cual se mantiene, hasta las reformas parciales de la mencionada Ley en 1974, cuando se prevé la rebaja a *"(...) las nuevas inversiones representadas en activos fijos no utilizados en el país anteriormente por otras empresas"*.

Las rebajas previstas en el impuesto sobre la renta deben ser abordadas desde dos alcances, el primero, cuando involucra al contribuyente persona natural y el segundo, cuando se refiere al contribuyente persona jurídica.

En el caso de las personas naturales, las rebajas más que perseguir un programa de política fiscal materializa la intención del constituyente de procurar la justa distribución de las cargas pública y de justicia tributaria, eso lo vemos cuando lo que reconoce como rebaja es el propio contribuyente y sus ascendientes y descendientes dependientes y con ciertas condiciones, es decir, para la personal natural contribuyente persigue equilibrar el gasto de impuesto.

En cuanto al contribuyente persona jurídica, la previsión de las rebajas del impuestos sobre la renta, resulta más complejo, proceden en tanto se verifiquen el cumplimiento de ciertas condiciones objetivas y/o subjetivas, como por ejemplo, si se refiere a una actividad industrial, turística, de la marina mercante o para el estimulo de preservar el ambiente. Bajo este escenario, entendemos que la rebaja lo que persigue, más allá del equilibro del gasto, es fungir como elemento estimulante, de incentivo para determinados sectores, trascendiendo al fin fiscal del aludido impuesto y manifestando un fin extrafiscal.

Las rebajas fiscales del impuesto sobre la renta, representadas regularmente por nuevas inversiones constituye un estímulo tributario otorgado a determinada actividad del país, esto es, una especie del género de los incentivos fiscales, mediante el cual se pretende estimular el desarrollo de ciertas actividades, que a juicio del Estado, procuran el crecimiento de la economía en un determinado momento histórico.

Es de resaltar que, este tipo de incentivos fiscales no se encuentran reseñados por parte de los principales autores que tratan sobre la teoría general del tributo, consideramos que académicamente cuando se estudia el sistema tributario y los principios rectores emanados de la propia constitución nacional poca o inexistente cabida dan al tema de las rebajas impositivas.

Sin embargo, en Venezuela las rebajas encuentran su fundamento jurídico en el artículo 223 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que establece: "*El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad*

económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo".

En el entendido que las nuevas inversiones producen riqueza y generan trabajo, tanto para el contribuyente y sus trabajadores, como en forma indirecta para el país, el legislador que sancionó la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1994, consideró en esa oportunidad que tal rebaja constituía un estímulo necesario para favorecer la economía nacional y elevar el nivel de vida del pueblo.

Las rebajas, desde el punto de vista del Derecho Tributario, son entendidas como *"montos determinados en leyes especiales que se disminuyen de la cantidad total a pagar por concepto de tributo"*[111], es decir, se trata de una disminución (acreditación) que incide, no en la base imponible del tributo a calcular, sino en el monto de la obligación tributaria ya determinada, lo que supone en el caso del Impuesto sobre la Renta, haber considerado previamente costos y gastos sobre el ingreso bruto obtenido por el contribuyente.

La previsión de las rebajas se traducen en la intención del legislador de crear un beneficio fiscal que estimulara a las empresas a ser más productivas en el país, para así mejorar la capacidad productiva y generar más empleo.

En la actualidad, pese a los cambios legislativos ocurridos sobre dicha institución tributaria, el incentivo fiscal mantiene su carácter de estímulo a las inversiones del sector privado en la ampliación de la industria del país, lo cual asimismo, incide favorablemente en el aumento de la producción interna y el fomento del empleo, ejemplo de ello, ha sido el interés de inversiones en el sector turístico, de la marina mercante, agrícola y pesquero, no sólo de los principales actores de cada sector, sino de otros que motivados por el beneficio fiscal han pretendido invertir en tales actividades.

---

[111] Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).Glosario de Tributos Internos, disponible en www.seniat.gov.ve.

2. Principios constitucionales y rebajas fiscales en el impuesto sobre la renta.

Las rebajas fiscales como institución que repercute directamente en el monto del impuesto a pagar, en este caso, al gravamen de la renta, supone desenvolverse dentro de los límites del poder tributario, los cuales derivan de las garantías constitucionales que todo instituto tributario debe atender.

La aplicación de los principios constitucionales al expediente de las rebajas fiscales es concomitante a la naturaleza pública de la obligación tributaria y de su origen en la voluntad del legislador, como lo es el hecho que los mismos deben ser establecidos por ley y no por convención entre las partes.

De esta forma, a continuación se comenta la incidencia y la debida atención que las rebajas en comentarios deben prestar a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario de la República Bolivariana de Venezuela.

2.1. Legalidad y rebajas fiscales en el impuesto sobre la renta.

El principio de legalidad tributario supone que la Ley deberá de prever la procedencia de los beneficios fiscales, y en el caso que nos ocupa, de la rebaja fiscal, lo contrario supondría una violación a la norma contenida en el mencionado artículo, sólo la ley y nada más que la ley, puede establecer los elementos esenciales a la existencia de la obligación tributaria, lo que presupone los datos sobre el momento del vencimiento y los supuestos de exigibilidad de la obligación tributaria, abarcando las prestaciones accesorias como lo son los intereses moratorios.

El artículo 317 de la Constitución venezolana, dispone a la letra lo siguiente:

> "No podrán cobrarse tasas, impuestos ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o **rebajas**, ni otras formas de

> incentivos fiscales, sino en los casos previstos en las leyes". (Destacado mío)

La norma constitucional se refiere de manera amplia a toda situación que beneficie fiscalmente al sujeto tributario, exigiendo que cualquier dispensa, mejora o reducción de la carga impositiva sea mediante Ley.

La procedencia de la figura que venimos comentando se articula vinculada con la obligación tributaria, cuyo contenido viene delimitado por la ley y que da nacimiento a una relación jurídica de Derecho público (LISLR), que surge entre la Administración Tributaria y los administrados con ocasión al pago de los tributos, por ello el principio de legalidad tributaria será garantía para su previsión y por tanto para su procedencia.

Desde la perspectiva al acto liquidatorio, la determinación del impuesto es consecuencia de la aplicación de la ley donde en la autoliquidación en materia del Impuesto sobre la Renta procede si se verifican los presupuestos fácticos que la configuran.

Expresamente el Código Orgánico Tributario prevé en el artículo 3, numeral 2, la regulación de la rebaja como beneficio fiscal por medio de Ley.

> Artículo 3: Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:(...).
> 2. Otorgar exenciones y **rebajas** de impuesto. (...).

En el mismo sentido el artículo 4 de la normativa orgánica establece que: *"(...) en materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia."*

De manera que, el propio conjunto de normas que regulan y desarrollan el sistema tributario venezolano, si bien no se detiene a expresar un concepto de las rebajas fiscales, si supedita su aplicabilidad sin lugar a dudas a la normativa vigente, lo que no es más que una manifestación del principio de legalidad tributario.

2.2. Principio de Igualdad y rebajas fiscales en el impuesto sobre la renta.

El Principio de Igualdad ante los tributos, exige que todos los contribuyentes sean tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación con su capacidad económica, quedando excluidos toda forma de discriminación fiscal. Por lo tanto, la Ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que están en las mismas o análogas circunstancias.

En el marco de las rebajas fiscales en materia del impuesto sobre la renta, desde la perspectiva del contribuyente persona jurídica o contribuyente persona natural, se debe atender a dicho principio.

Se discute si se verifica una alteración de tal principio, por ser un trato excepcional respecto al resto del universo de contribuyentes.

Lo determinante en el principio de igualdad es la relación entre varios individuos, es decir, la igualdad no es característica de un individuo, sino la comparación entre varios sujetos. A este respecto señalaba Heller que la medida de lo que es igual y debe ser tratado igual depende del punto de vista en el que se establezca la comparación, a efecto de determinar los caracteres esenciales o no esenciales a tener en cuenta, es decir, las notas comunes deducibles para equiparar situaciones o para establecer diferencias.[112]

Así las cosas, el artículo 21 constitucional aludido, garante del Principio de Igualdad y no discriminación establece:

> "Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:

---

[112] MIRANDA PÉREZ, A., *El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. TESIS DOCTORAL, Universidad Complutense de Madrid, ISBN: 84-669-2322-5, Madrid, 2003, pág. 6.

> 1.- No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.
> 2.- La Ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerados; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan."

Al respecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha establecido con relación al principio de igualdad ante la ley el otorgamiento de trato igual para quienes se encuentren en situación de igualdad, y trato desigual para quienes se encuentren en situación de desigualdad.[113]

En el mismo orden de ideas y concretamente en el ámbito tributario, el principio de igualdad antes citado se concatena con el artículo 316 constitucional que establece lo siguiente:

> "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos."

El texto fundamental, no establece de forma expresa, una norma que consagre dicho principio para el caso específico del ámbito tributario, tal como sucede en otras jurisdicciones. No

[113] Sentencia N° 536, de fecha 8 de junio de 2000. Expediente N° 00-1337.

obstante ello, resulta de gran utilidad señalar, que en el campo de la imposición, y cuando se refiere a la imposición es en un todo integral del sistema tributario, por lo que abarca e informa lo relativo a los incentivos fiscales y por supuesto a las rebajas, que en este caso nos referimos a las del impuesto sobre la renta, todo ello, a través de otro principio también de orden constitucional "*la generalidad del tributo*", el cual predica la justa distribución de las cargas públicas.

Cuando nos referimos al beneficio de las rebajas, ciertamente el legislador procura un trato distinto al sujeto que se encuentra en los supuestos para aprovechar la rebaja, pero para que sea en orden del aludido principio de igualdad, la previsión de la rebaja aplica para todos aquellos sujetos cuyos supuestos son subsumibles con los exigidos por la norma.

Así observamos, como por política fiscal, el legislador prevé la rebaja a los vinculados con el sector turístico, o quienes ejecuten determinadas inversiones, pero siempre en un marco de generalidad respecto a esos contribuyentes, que por necesidad o para precisamente mantener cierto equilibro entre todos los sujetos obligados, debe regular la rebaja en el gravamen a la renta.

Ejemplo de ello, es cuando el legislador de la renta reconoce una rebaja en el impuesto causado a las personas con determinados números de dependientes. En supuesto no hace más que tratar de equilibrar el gasto de impuesto en razón del gasto por el deber de sostener el desarrollo de determinada persona. No es igual, aquél padre o madre que debe sostener a un único hijo, a aquél que debe sostén a tres hijos. No es que, el legislador resuelva la economía de la familia, sino que por mantener la justa distribución reconoce que el que se presume incurre en mayores gastos debe soportar menor carga tributaria.

Lo propio ocurre, en el ámbito empresarial, donde el legislador de la renta reconoce algunas rebajas en razón de la actividad, como por ejemplo, las rebajas por nuevas inversiones, donde en nuestro entender, el legislador lo que procura es que aquella entidad que realiza determinada inversión, soporte menos carga tributaria ante aquella entidad que no invierte.

De manera que, el excepcional trato o desigualdad de trato en la ley no supone una infracción, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Por ello, retomando los anteriores ejemplos, el trato tributario para todos aquellos que inviertan o sostengan determinado número de dependientes conforme los supuestos de ley, debe ser igual, pero puede ser diferente respecto a otros que no invierten y no tienen o sostienen menos dependientes.

2.3. Capacidad contributiva y rebajas fiscales en el Impuesto sobre la Renta.

La rebaja fiscal en el impuesto a la renta, tal como lo indicamos en los comentarios anteriores al referirnos a los principios constitucionales, es delimitada y articulada por la norma jurídica que determina el pago del impuesto en referencia, y consecuencialmente, con el nacimiento de la obligación tributaria que implica el reconocimiento de todas las garantías constitucionales que rigen a la tributación, como lo es el principio de capacidad económica.

No cabe duda respecto la incidencia del principio de legalidad y/o de igualdad en el régimen jurídico de las rebajas en el impuesto sobre la renta, pero en este caso, tampoco debe haber duda en cuanto al principio de capacidad contributiva, puesto éste constituye garantía del sistema tributario y por ende vinculado tanto a la prestación principal como a aquellos elementos determinativos del tributo y más aún a las rebajas fiscales como instituto directamente vinculado al bienestar del ciudadano y estímulo para sectores relevantes en la economía nacional.

Conforme lo prevé el artículo 316 de la constitucional nacional, *"el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas*

públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos."

Las rebajas del Impuesto sobre la Renta vienen informadas por el aludido principio, ya que el mismo, además de presidir y abarcar todo el sistema tributario venezolano, se presenta como garante de la equidad en la distribución de la carga y de la presión tributaria, recogida y puesta de manifiesto en los actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica que el legislador establece como imponibles, en cuanto sean reveladores de la citada capacidad del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, de la circulación de los bienes, de la adquisición de la renta o de la realización de un gasto.

La Capacidad Contributiva tutela la adecuada estructuración de los tributos que componen el sistema, permitiendo al Estado concretar el ideario mayor o finalidad de aquella, representado en la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población. Así, al referirnos a las rebajas como equilibro o corrector en el caso de las personas naturales o estímulos para el caso de algunos sectores de interés de desarrollo nacional, se subsume en la ecuación patrimonio, renta y gastos públicos del sistema tributario *per se*.

Por ello, la doctrina ha afirmado que:

> "Las distintas conceptualizaciones de la capacidad contributiva transmiten, todas, un contenido axiológico, que lo alinea definitivamente como un principio realizador de la justicia material en el ámbito de las finanzas públicas.
> En suma, el concepto y su elevación a principio constitucional no hace más que plasmar el fundamento moral de los impuestos y la exigencia ética de la justicia."[114]

[114] TARSITANO, A., El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva. Estudios de Derecho Constitucional Tributario: homenaje al Dr. Juan Carlos Luque, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1995, Pág. 311.

Este principio funge como fundamento del sistema tributario, lo cual debe quedar de manifiesto, no sólo en la concreción de un tributo en particular, sino en todo el desarrollo legislativo, administrativo y técnico que sobre esta materia se realice, incluyendo el instituto de las rebajas del impuesto sobre la renta.

3. Dispersión legislativa en la previsión de rebajas fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta en Venezuela.

La activación del beneficio fiscal en comentarios tendría que venir dado de manera exclusiva, por la norma de la Ley del Impuesto sobre la Renta, bastando para su procedencia con el cumplimiento de las condiciones exigidas por el legislador en dicho instrumento legal para gozar de la rebaja.

Sin embargo, observamos como normativa sectorial prevé en algunos supuestos rebajas impositivas para el aludido impuesto, generando una dispersión legislativa.

Así observamos como la Ley Orgánica del Turismo establece la rebaja fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta, con una redacción muy parecida a la prevista para el mismo beneficio en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero con otras condiciones para su aprovechamiento. Lo propio ocurre con la Ley de Reactivación de la Marina Mercante, reformada por la Ley Orgánica de los Espacios Acuáticos,[115] lo cual pueden generar situaciones contradictorias para un mismo supuesto.

Las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta destinadas a regular los aspectos referentes a la determinación del tributo, y la aplicación de las rebajas que inciden en el cálculo del impuesto a pagar, resultan de aplicación preferente sobre aquellas normas que de igual o inferior rango regulen el mismo supuesto de hecho.

Precisamente, a partir de la hermenéutica jurídica, principio establecido en el artículo 14 del Código Civil, las normas

[115] Gaceta Oficial Nro. 5.890 (E) del 31 de julio de 2008.

especiales sobre una determinada materia deben prevalecer en caso de existir contradicción con las disposiciones contenidas en otras normas de carácter general, lo cual, ha sido considerado por la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, al sostener que en tales casos *"(...) será de aplicación preferente aquella norma que se refiere de manera más concreta al aspecto debatido"*[116].

Por lo tanto, para nada abona que se regule la procedencia de rebajas en materia del Impuesto sobre la Renta, cuando por principio, es la ley del impuesto que debe prever todos los aspectos sobre las rebajas que incidan en el mismo, lo contrario, consideramos que constituye ir contra la especialidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es importante resaltar que, la Ley del Impuesto sobre la Renta regula el ámbito objetivo del impuesto, lo que deja en evidencia el carácter especial de la norma y a su vez la supremacía respecto otras de igual o inferior rango. A modo de ejemplo, citamos el caso de la rebaja en materia del Impuesto sobre la Renta por inversiones en el sector turístico nacional, donde la ley especial prevé el beneficio condicionado a determinados elementos, pero en la realidad, el aprovechamiento del beneficio ha sido a través de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por ello, insistimos que la sana práctica legislativa debe renviar a la Ley marco que regula la renta todo lo referente a los beneficios fiscales que sobre el aludido gravamen sea previsto, como lo son las rebajas.

---

[116] Sentencia de fecha 05 de agosto de 2003, recaída en el caso: COMPAÑÍA ANÓNIMA TELÉFONOS DE VENEZUELA (CANTV). Cabe destacar que en el supuesto planteado en el referido fallo, la recurrente planteó ante la Sala Constitucional una acción de colisión entre la Ley Protección al Consumidor y al Usuario y los artículos 145 y 214 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en particular respecto a la determinación del ente público competente para fijar las tarifas máximas por concepto de servicio de telefonía. La Sala Constitucional, sobre la base del criterio de especialidad al cual hacemos alusión, y ante la colisión de ambas leyes respecto del asunto debatido, se decantó por la aplicación preferente de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones por ser ésta la Ley que regula de manera especial el régimen legal en que se enmarca la competencia indicada.

4. Interpretación y aplicabilidad de las normas que conceden las rebajas fiscales.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, las normas que prevén rebajas, exenciones, exoneraciones o cualquier otro beneficio fiscal, deben ser interpretadas de forma restrictiva, esto es, el resultado de la interpretación de tales disposiciones no puede extenderse más allá de lo expresamente establecido en ellas, por cuanto se trata de previsiones legales que crean una excepción a la norma general.

El mencionado artículo 5 del Código Orgánico Tributario lo siguiente:

> "Artículo 5: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas.
> Las exenciones, exoneraciones rebajas, desgrávamenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva."

En este orden de ideas, acatando el mandato del artículo antes citado, toda rebaja prevista por el legislador en la ley del impuesto sobre la renta, sea para procurar un marco de justicia y bienestar social para el contribuyente persona natural o fomentar el desarrollo de determinada actividad de interés nacional, debe ser interpretada siguiendo de manera estricta el texto de la disposición que la contiene y ajustándose a los parámetros que ella prevé.

De manera que, la aplicación de las normas que regulan las rebajas del impuesto sobre la renta, no contempla la posibilidad de aprovechar el beneficio concedido en determinado supuesto, para una actividad diferente a la expresamente regulada, así como tampoco extender éste al ámbito subjetivo, esto es, tomar en cuenta como beneficiario a un determinado sujeto.

Por el contrario, las referidas normas deben ser aplicadas de forma taxativa y con alto grado de especificidad aquellos sujetos u operaciones que se pretenden incentivar, por lo cual, con arreglo a lo establecido en el comentado artículo 5 del Código Orgánico Tributario. Sobre el particular, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia se ha pronunciado en los siguientes términos:

> "En efecto, al tratarse de supuestos excepcionales que llevan implícita una flexibilización de los principios constitucionales de generalidad e igualdad ante la ley, la consagración normativa de toda dispensa tributaria requiere de extrema precisión, pues se impone reducir al máximo toda labor interpretativa en torno a su alcance, ello con el fin de evitar disminuciones ilegítimas de los aportes fiscales, y al mismo tiempo, garantizar el respeto del beneficio por parte del ente detractor. Por lo tanto, una disposición que preceptúe una excepción de tributar cuyo alcance se preste a disyuntiva, es a todas luces una norma jurídica deficiente, que no aconseja ser aplicada en su estricto sentido literal". (Subrayado nuestro). Sentencia dictada en fecha 19 de noviembre de 2008. Caso: Plumrose Latinoamericana, C.A.).

En línea con lo antes expresado, conforme a lo previsto en la antes citada norma del artículo 5, para el caso específico de las exenciones, exoneraciones, **rebajas**, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales, el mencionado instrumento normativo, en la parte final establece que deberán interpretarse "... *en forma restrictiva*".

Sobre el particular, la doctrina nacional ha señalado:

> "Esta disposición del Código Orgánico Tributario es completamente lógica, pues se trata de normas que, como bien hemos dicho, establecen discriminaciones entre los contribuyentes, algunas plenamente justificadas en muchos casos (...) y que por tanto deben ser

interpretadas en el más estricto sentido restringido, de modo de evitar el abuso en el disfrute de los beneficios fiscales limitando su otorgamiento a aquellos casos taxativamente previstos por el legislador tributario"[117]

5. Ajuste por inflación y aplicación de rebajas fiscales.

Nuestro país se ha caracterizado por mantener una marcada economía inflacionaria, realidad que no pasó desapercibida para el legislador de la renta, por lo que en la reforma de Ley del año 1991 se regula y establece por primera vez la incidencia que generan los efectos inflacionarios en la cuantificación del enriquecimiento o pérdida de los contribuyentes a los fines de la determinación del Impuesto sobre la Renta.

En la exposición de motivos de dicha reforma legal, se hace referencia al sistema de ajuste por inflación de forma integral, según el cual se actualizan los elementos del Activo, Pasivo y Patrimonio, con el propósito que los contribuyentes paguen sobre la base de ingresos reales y no nominales. Cabe destacar que, no era ni es la orientación del sistema de procurar un mayor ni un menor ingreso de impuesto, solo está dirigido a lograr la equidad, haciendo que las empresas tributen por sus verdaderos resultados económicos, reconociendo y aceptando las pérdidas por inflación, pero también sincerando las ganancias que se produzcan debido a tal proceso. En pocas palabras, entendemos que el fundamento de la implementación de dicho sistema de ajuste por inflación fue sincerar la renta del contribuyente y que la misma estuviera gravada atendiendo a su capacidad contributiva y equidad.

Ahora bien, al margen de las observaciones que en la práctica se han podido advertir de dicho sistema, la normativa vigente

[117] BELISARIO RINCÓN, José Rafael. Los Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre la Renta Venezolano, publicado en 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Caracas, A.V.D.T. - Editorial Torino, 2003.

mantiene el sistema como tal y por tanto la determinación del Impuesto sobre la Renta debe atender la aplicación de dicho sistema.

Como se indicó anteriormente, el sistema es integral y persigue sincerar la renta del contribuyente, por lo que, desde esta perspectiva no podría ser ajeno a las rebajas fiscales que hemos venido haciendo referencia, más aún cuando generalmente, la aplicación de las rebajas proceden mediante el reconocimiento de determinadas inversiones en activos destinados a la producción de la renta y que como activos que representan se encuentran sujetos a la corrección fiscal prevista a partir del sistema de ajuste por inflación.

No obstante, la Ley de Impuesto sobre la Renta no hace referencia al valor en que debe ser expresado el costo de aquellos activos que son reconocidos en el marco de las referidas rebajas fiscales, es decir, si es al costo histórico o a los valores ajustados por el sistema de ajuste por inflación, lo cual ha sido objeto de análisis, discusión y resolución por parte de nuestros tribunales.

En este orden de ideas, ha sido sostenido por nuestro máximo Tribunal, que aun cuando la propia ley no lo establece claramente la aplicación del sistema de ajuste para los activos invertidos en reconocimiento de rebajas fiscales, al estar representadas las nuevas inversiones realizadas por la contribuyente en activos fijos depreciables, y por lo tanto sujetos a la actualización que ordena la mencionada ley para efectos fiscales, no hay razones para interpretar que la rebaja concedida deba aplicarse sobre los costos históricos, sentenciando que los valores sobre los cuales debería ser calculada la rebaja en cuestión serían sobre los valores ajustados por inflación.[118]

Lo anterior, es consecuencia lógica del aludido sistema, ya que la incorporación de nuevos activos a la empresa comportaría un aumento del enriquecimiento neto gravable en razón del régimen

[118] T.S.J. - S.P.A., sentencia N° 276, del 5-3-2008, expediente 2006-10, magistrada ponente: Evelyn Marrero Ortiz.

del ajuste por inflación, los nuevos activos representan partidas del Balance General del contribuyente que por su naturaleza son susceptibles de protegerse de la inflación y que se representan en valores reales superiores a los históricos. De manera que, el contribuyente en principio soportaría un incremento del impuesto a pagar derivado de las nuevas inversiones efectuadas.

Obsérvese que calcular anualmente la rebaja en relación al costo histórico, implicaría una subvalorización de la rebaja del período; contrariamente, calcular "los retiros, las amortizaciones o depreciaciones" sobre el costo histórico, implicaría una sobrevalorización del crédito fiscal, lo que introduciría- de una u otra forma- una insinceridad en el cálculo definitivo del enriquecimiento neto del contribuyente, esto es, de su verdadera capacidad contributiva que el legislador precisamente ha querido superar a través de la introducción de un sistema de ajuste integral por inflación.[119]

Por lo tanto, desde un punto de vista lógico, si las referencias al costo ajustado de los activos fijos no monetarios son aprovechados para fines de enajenación, depreciación o amortización, según el sistema de ajuste integral por inflación contenido en la Ley, con igual razón, deben aplicarse a los fines del cálculo de las rebajas de impuesto por nuevas inversiones en activos fijos efectivamente invertidos en la producción de la renta. Lo contrario significaría crear una incoherencia en el resultado interpretativo que lleva a regular dos situaciones idénticas en forma contradictoria o de incompatibilidad.

6. Vigencia temporal de las rebajas en materia del impuesto Sobre la Renta en Venezuela.

La Ley de Impuesto sobre la Renta establece distintos supuestos de procedencia para las rebajas. Observamos rebajas vinculadas a las nuevas inversiones por actividades industriales, por actividad turísticas, por actividad agrícola, por preservación en el

[119] ROMERO-MUCI, Humberto. *La Racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 2005.

medio ambiente, cada una con sus elementos y aspectos para su aplicación, pero no así, queda clara la vigencia de cada supuesto, ya que es únicamente para el caso de la conocida rebaja industrial (primer aparte del artículo 56 de la LISLR) que el legislador prevé una vigencia de cinco (5) años, mientras que para las demás rebajas reguladas también en el mismo artículo 56 en otros apartes no hace referencia al tiempo de duración de las mismas.

La práctica ha conllevado a sostener que la vigencia aplicada a la rebaja industrial, procede para las demás rebajas, por tratarse del encabezado de la norma y por entender que el artículo 56 regula las rebajas en sí.

Las rebajas del impuesto sobre la renta como beneficio fiscal vienen delimitadas por la ley que la establecen y como tributos conforme la normativa programática que desarrolla el sistema tributario previsto en la Constitución, esto es, el Código Orgánico Tributario.

El artículo 77 del Código Orgánico Tributario, establece que las **exenciones y exoneraciones** pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior, aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho y de tener plazo cierto de duración, los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho término, pero en ningún caso por más de cinco (5) años a partir de la derogatoria o modificación.

El artículo 77 del mencionado Código se refiere a exenciones y exoneraciones, tipos de beneficios fiscales totalmente diferentes a las rebajas, sin embargo, el artículo 78 del mismo texto legal establece que las rebajas de tributos se regirán por las normas de ese mismo Capítulo en cuanto les sean aplicables.

La norma orgánica hace la salvedad que para las rebajas le serán aplicadas las normas previstas para exenciones y exoneraciones en lo que sea procedente, puesto que existen supuestos en que por la propia estructura y procedencia de la rebaja no es posible asimilarla a la exención y/o exoneración, como lo es su conceptualización y origen.

El mencionado artículo 77 que dispone la duración de las exenciones y exoneraciones a cinco (5) años, como puede observarse regula el caso concreto ante alguna modificación o derogatoria normativa que implique los supuestos que se refieren a las rebajas pero no en términos generales a la vigencia del aludido beneficio.

La intención del mencionado artículo 77, entendemos, es procurar reconocer los derechos adquiridos por los administrados que aprovechan el beneficio bajo la vigencia de la ley en un momento determinado, sin que la modificación o derogatoria de la norma sobre dicho beneficio suponga la supresión del mismo luego que ya había sido aprovechado, no es más que seguridad jurídica.

De tal manera, surgen diferentes posiciones, respecto si la vigencia de las rebajas debe circunscribirse a 5 años por igual tanto a la rebaja industrial como a los otros supuestos, o si por el contrario el hecho del silencio del legislador supone que el resto de las rebajas mantienen su vigencia en el tiempo e forma ilimitada hasta tanto sea establecido lo contrario.

Otros aspectos entorno a la vigencia de las rebajas del Impuestos sobre la Renta que debemos tomar en cuenta es la incidencia de las reformas, en el entendido que si la reforma de la Ley del impuesto sobre la renta sin que se refiera a los supuestos de las rebajas implica la renovación del beneficio para aquellos casos que expresamente prevén la vigencia, y a partir de qué momento se inicia el computo, esto es, si desde la publicación de la reforma o desde el inicio del periodo respectivo bajo la vigencia de la reforma legal.

Ambos aspectos han sido tratados por parte de la Administración Tributaria Venezolana, en nuestro parecer careciendo de cierta consistencia,[120] ya que en el primer aspecto sin mayor fundamento doctrinario, estableció que las reformas inciden en la vigencia del beneficio suponiendo el inicio del computo, cuando

[120] Oficio del SENIAT Nro. DCR-5-24542-3698.

gran parte de la doctrina ha sostenido con elementos técnicos que la reforma que la vigencia de las normas de una ley que no hayan sido objeto de reforma deben tener vigencia desde su publicación inicial.[121]

Ciertamente, por tratarse de una posición que ha beneficiado al contribuyente, no ha sido objeto de profundo debate, pero si consideramos que se debe llamar la atención, y entender que a futuro si puede tener una incidencia negativa al generar un efecto adverso sobre la misma postura de vigencia de las reformas.

En cuanto al último aspecto, si partimos que las rebajas comportan un elemento determinativo del tributo, debe ser aplicado el artículo 8 del Código Orgánico Tributario y por tanto, la normativa de la rebaja sería aplicable a partir del inicio del ejercicio siguiente bajo la vigencia de la Ley y no desde la simple publicación de la gaceta oficial contentiva de la normativa.

Bibliografía

BELISARIO RINCÓN, José Rafael. *Los Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre la Renta Venezolano*, publicado en 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, A.V.D.T. - Editorial Torino, Caracas, 2003.

GIAMPIETRO BORRAS, Gabriel. *Incentivos Tributarios para el desarrollo.* Buenos Aires, Depalma, 1976.

MEIR, E., *La Interpretación de la norma Tributaria en la Constitución de 1999.* Revista de Derecho Tributario N° 89. Caracas, Lec Editores, 2000.

MIRANDA PÉREZ, A., *El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.* TESIS DOCTORAL, Universidad Complutense de Madrid, ISBN: 84-669-2322-5, Madrid, 2003.

[121] Sobre el particular, señala el autor Joaquín Sánchez-Covisa: "respecto a los preceptos reformados no existe duda sobre la vigencia temporal de los mismos a partir de la publicación de la ley de reforma parcial, sin embargo, la verdadera vigencia de los preceptos no reformados es la que se deduce de la publicación inicial". En: Sánchez Covisa, Joaquín Sánchez-Covisa. *La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano.* Ediciones de la Contraloría General de la República, 1976, p. 234.

QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LÓPEZ, J y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* Décimo Sexta Edición, Madrid, Tecnos, 2005.

ROMERO-MUCI, Humberto. *La Racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal,* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, ,2005.

SÁNCHEZ-COVISA, Joaquín. *La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano.* Caracas, Ediciones de la Contraloría General de la República, 1976, p. 234.

TARSITANO, A. *El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva. Estudios de Derecho Constitucional Tributario, homenaje a Dr. Juan Carlos Luque,* Buenos Aires, Ed. Depalma, 1995.

VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Teoría General de la exención tributaria,* Buenos Aires, Depalma, 1979.

14. Anticipos de Impuesto y Retención en la Fuente

Antonio Dugarte Lobo*

Como bien hemos observado en páginas previas, una vez que el contribuyente de este impuesto determina el quantum de su obligación causada (Enriquecimiento Neto Gravable o Base Imponible, según sea, por la Tarifa o Alícuota correspondiente) al

* Licenciado en Ciencias Fiscales y Abogado. Especialización en Derecho Financiero y Derecho Tributario. Cursos diversos de especialización en los Estados Unidos de Norteamérica. Experiencia profesional de más de veinte (20) años en Firmas Transnacionales de Contadores Públicos y en un reconocido Escritorio Jurídico de Especialización Tributaria. Ex Vicepresidente de Administración y Asuntos Impositivos de una reconocida institución financiera. Profesor de Pregrado y Postgrado en materias del área tributaria de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, e instructor en el área de cursos de extensión profesional del SENIAT así como profesor en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y del estado Miranda (IDEPROCOP). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI) y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Actualmente Socio de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Crowe Horwath - Márquez, Perdomo & Asociados.

cierre de su ejercicio fiscal anual, por ser un tributo que se liquida por períodos de doce (12) meses, dicha obligación debe ser honrada por medio de un pago que se generará en dicho acto, o que tal vez ya ha sido anticipado de alguna manera, por encontrarse el sujeto pasivo obligado a ello por las disposiciones legales, a lo largo del ejercicio que se encuentra culminando en ese momento.

En efecto, el Estado, como una entidad más que debe manejar un presupuesto a cumplir en el ejercicio fiscal, no puede esperar a que el contribuyente concluya su ejercicio fiscal y proceda a erogar el impuesto sobre la renta causado en su totalidad, ya que, sus planes de gastos, de inversión, o de otra índole, que requieran de fondos aportados por la población vía exacción tributaria apoyada en todo momento por los principios constitucionales, requiere de ingresos anticipados de fondos a lo largo del ejercicio, para así poder ir apalancando dichas erogaciones o inversiones.

Estos anticipos, contenidos en la actualidad en la Ley, pudiéramos agruparlos en dos vertientes:

1. Los que derivan de la actividad propia del contribuyente en Venezuela que están representados básicamente por tres (3) tipos genéricos, los cuales a saber son:
   a) Retención en la Fuente
   b) Declaración Estimada de Rentas
   c) Anticipo en el caso de la Enajenación de Inmuebles, conforme a lo dispuesto en la norma.

2. El que proviene de la operación del contribuyente obligado a declarar en Venezuela, sus Enriquecimientos obtenidos de fuente extraterritorial, que estaría representado por el tributo pagado en el exterior, sobre el Enriquecimiento foráneo que declara en nuestro país, y que encuadre dentro de la definición de impuesto sobre la renta previsto en la Ley.[122]

[122] Artículo 2 de la Ley.

Retención en la Fuente.

Es vital comenzar diciendo, que consiste, en los supuestos de Ley, en una forma anticipada de recaudación. Se trata, en primer lugar en una medio de control para garantizar la percepción de tributo al Sujeto Activo y por otra parte, proveer el flujo de caja anticipado tremendamente conveniente, en el transcurso del año.

La retención en la fuente, se define como la detracción que realiza el sujeto pagador de un concepto determinado por la norma, bajo una potestad legal que le es concedida para así poder hacerlo. La retención en la fuente técnicamente, involucra los siguientes elementos:

a) Contribuyente, que es el beneficiario del pago, al que se le debe retener y quien aplicará dicha retención como un anticipo contra su obligación definitiva al cierre del ejercicio.
b) El agente de retención, que es la persona legalmente facultada y obligada a practicar la retención y a enterarla ante la autoridad.
c) El concepto sometido a retención, que está constituido por el hecho económico que encuadra dentro de los supuestos de hecho y de Derecho para hacerlo objeto de la misma.
d) La alícuota o porcentaje que se aplica a la base legalmente sometida a retención, y;
e) La base imponible sometida a retención, que está constituida por el valor o monto sujeto a retención.

En la actualidad la retención en la fuente en lo concerniente al Impuesto sobre la Renta, se encuentra regulada por parte del contenido del propio texto de la Ley en sí, y por lo dispuesto en el Decreto 1.808 publicado en la Gaceta Oficial de la Republica de Venezuela No. 36.203 de fecha 12 de mayo de 1997, contentiva del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (Reglamento Parcial en lo sucesivo).

En lo referente a las retenciones previstas en el propio texto de la Ley, debemos señalar que están referidas a los dividendos

pagados, a tenor de lo allí establecido.[123] Esto tiene lugar en opinión de este autor, por cuanto la última reforma sufrida por el Reglamento Parcial ya mencionado, tuvo lugar en 1997, y el gravamen al Dividendo fue restituido en la Reforma a la Ley del año 1999, por lo cual, aún no ha sido incorporado dicho supuesto de hecho y de Derecho, en el instrumento en el cual técnicamente debería estar, el Reglamento Parcial. Es de prever, que en una futura reforma al Reglamento Parcial en Materia de Retenciones, sin duda será incorporado a su texto.

Sobre las retenciones contempladas en el Reglamento Parcial ya indicado, encontramos que los conceptos básicos allí previstos sometidos a retención, son los enriquecimientos netos o ingresos brutos, según sea el caso, de las actividades allí referidas por concepto de, o recibidos por:

- Sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.
- Actividades profesionales realizadas sin relación de dependencia.
- Comisiones por enajenación de bienes inmuebles.
- Comisiones mercantiles.
- Intereses de capitales o créditos tomados en préstamo.
- Agencias de Noticias internacionales referidas en artículo 36 de la Ley.
- Servicios de transporte conformados por fletes pagados a agencias o empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en el país.
- Exhibición de películas y de similares para el cine o la televisión.
- Asistencia Técnica, Servicios Tecnológicos y Regalías o sus similares.
- Primas de seguros y reaseguros percibidas por entidades no domiciliadas en el país.
- Ganancias por juegos y apuestas así como premios de loterías e hipódromos.
- Premios a propietarios de animales de carrera.

[123] Artículo 73 de la Ley

- Ejecución de obras o prestación de servicios.
- Arrendamiento de bienes inmuebles.
- Arrendamiento de bienes muebles situados en el país.
- Pagos percibidos de empresas emisoras de tarjeta de crédito o consumo o sus representantes en virtud de la venta de bienes y servicios u otros conceptos.
- Servicios de transporte conformados por fletes percibidos por entidades constituidas y domiciliadas en el país.
- Servicios prestados por corredores de seguro y agentes de seguros.
- Prestadores de servicios contratados por empresas de seguros que reparen daños sufridos por bienes de sus asegurados, así como clínicas, hospitales y demás centros de salud por la atención de servicios de salud, hecha exclusión de los honorarios profesionales por servicios médicos.
- Adquisición de fondos de comercio.
- Publicidad y propaganda así como la cesión de espacios para tales fines.
- Enajenación de acciones efectuadas a través de la Bolsa de Valores.
- Enajenación de acciones o cuotas de participación no efectuadas a través de Bolsa de Valores.

Importante es destacar, que en cada caso, los supuestos para que proceda la retención, quién debe determinarla, a quiénes debe hacerse, y la oportunidad en que esta debe practicarse, así como los aspectos técnicos a considerar para calcular la misma, son muy específicos, y para ello debe ser revisado cuidadosamente el Reglamento Parcial referido.

La retención en la Fuente como hemos señalado, opera como un mecanismo de anticipo, pero también pudiera fungir de mecanismo de garantía recaudatoria absoluta, dependiendo de quién sea el perceptor, y el tipo de concepto de que se trate. En efecto, al revisar el texto del Reglamento Parcial podemos entender que hay dos grandes tipos de retención en la fuente: una denominada "Retención sobre base Acumulativa", y otra referida a "Retención sobre base No Acumulativa".

Para hacerlo simple diremos que:

a) El procedimiento sobre Base Acumulativa, aplica a los enriquecimientos percibidos por contribuyentes sometidos al Régimen de Renta Presunta contenido en la Ley, sobre el cual ya nos referimos en páginas anteriores. Es decir, la retención se calcula de forma tal que el impuesto a retener en cada pago, sea equivalente al monto total del impuesto sobre la renta que se causaría para el beneficiario, si le tocase presentar su declaración definitiva de rentas anual en ese momento. Dicho de otra forma, el mecanismo busca que la totalidad del impuesto sobre la renta del ejercicio que se causa para ese tipo de contribuyente, este totalmente retenido en cada uno de los pagos que se le hacen en el ejercicio, dada la condición de que no es un perceptor domiciliado en el país, y en consecuencia, de difícil fiscalización por parte de la autoridad.
b) El referido a Base No Acumulativa, sería el aplicable al resto de los hechos económicos previstos en el Reglamento Parcial, distintos a los considerados sobre Base Acumulativa.

En el primero de los casos expuestos, el procedimiento de retención no reviste complejidad:

1. Comenzando en el primer pago que se hace en el ejercicio fiscal del deudor o pagador, debe considerarse el concepto, ubicarlo técnicamente en el contexto del Reglamento Parcial, determinar su base imponible así como la alícuota o porcentaje de retención aplicable; obtener el Impuesto sobre la Renta a retener, retenerlo y enterarlo conforme a los procedimientos y plazos establecidos.
2. Al presentarse el segundo pago, que se haga al mismo beneficiario, por el mismo concepto y dentro del ejercicio fiscal del deudor o pagador, se debe tomar dicho monto, sumarlo al pago previo en el ejercicio hecho al mismo beneficiario, y determinar la base sometida a retención, calcular el impuesto sobre la renta que se causa a retener, restar el monto ya retenido en el pago anterior, y la diferencia, proceder a retenerla y enterarla.

Este procedimiento expuesto, se sigue con todos y cada uno de los pagos que tengan lugar en el ejercicio fiscal del deudor o pagador, es decir, sumando a cada nuevo pago, todos los anteriores del ejercicio, y restando todas las retenciones ya efectuadas.

Al cerrar el ejercicio fiscal del deudor o pagador, el procedimiento se reinicia en el nuevo ejercicio fiscal, partiendo de la base de no considerar pagos previos, por no existir aún.

En cuanto a las retenciones sobre Base No Acumulativa, el procedimiento es aún más simple, ya que lo que implica es el considerar el pago, su base imponible, la alícuota aplicable, calcular la retención y enterarla, sin necesidad de tomar en cuenta los pagos previos hechos al mismo beneficiario ni por el mismo concepto, ni por distintos conceptos.

Finalmente, la retención determinada, es aplicada como una disminución del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, así:

	Bs.
Renta Neta Fiscal Gravada	xxx
Impuesto sobre la Renta Causado	xxx
Menos:	
Impuesto sobre la Renta Retenido en el ejercicio	**(xxx)**

Declaración Estimada de Rentas.

Esta declaración, constituye una obligación para ciertas categorías de contribuyentes, y es una entidad totalmente distinta a la Declaración Definitiva de Rentas que se presenta al final ejercicio, pero que, sin embargo, guarda una estrecha relación con esta.

La Declaración Estimada no debe ser asociada a una declaración que se presenta sobre la base de cifras indeterminadas, sino que se presenta por el contrario, siguiendo todo un protocolo de Ley que incluye el evaluar cifras reales ya declaradas para el ejercicio fiscal inmediato anterior del contribuyente de que se trate.

Debe ser presentada en forma previa al cierre del ejercicio fiscal del obligado, ya que como bien se anticipó al inicio, es otra forma de anticipo o recaudación previa de la que legítimamente se vale el legislador para garantizar al Estado los fondos necesarios que le permitan atender las políticas públicas.

En el caso venezolano, lo anticipado en la Declaración Estimada de Rentas, es oponible como anticipo, al impuesto que se cause para el obligado al cierre del ejercicio; la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con su Reglamento, prevé la obligación de presentar esta, tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, cuando estás, hayan obtenido enriquecimientos netos[124] superiores a un mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.)[125] en el año inmediatamente anterior.[126]

Por su parte, el Reglamento de la Ley, sectoriza a los contribuyentes en función de su actividad, para así definir cuando nace la obligación de determinación del anticipo y señala:

1. Que hayan percibido 1.500 U.T. de Enriquecimiento Neto en el ejercicio inmediato anterior:
   Los contribuyentes señalados en los literales a, b, c, e y f[127] del artículo 7 de la Ley, que se dediquen a actividades distintas a la explotación de hidrocarburos y sus conexas, y no perciban regalías provenientes de dichas explotaciones, así como tampoco se dediquen a la compra o adquisición de minerales o hidrocarburos así como sus derivados para la exportación.
2. Que hayan percibido 1.000 U.T. de Enriquecimiento Neto en el ejercicio inmediato anterior:

---

124 Es importante tener en cuenta que el legislador refirió la base de cálculo de la obligación al Enriquecimiento Neto, y no al Enriquecimiento Neto Gravable. Dicho esto, debe considerarse entonces que el parámetro de la obligación está determinado por el monto que se obtiene antes de la imputación de las pérdidas fiscales trasladables de ejercicios fiscales anteriores.

125 Artículo 82 de la Ley.

126 El lector debe considerar, que la norma técnicamente ha debido referirse a "Ejercicio Fiscal" y no "año" a fin de guardar la armonía en la redacción y en la coherencia con lo que es el uso apropiado de los términos.

127 Artículo 156 del Reglamento de la Ley

Los contribuyentes comprendidos en el literal "d" del artículo 7 de la Ley que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y sus actividades conexas, así como los que obtengan enriquecimientos por la exportación de minerales, hidrocarburos y conexas.

Consideraciones especiales.

a) Personas Naturales: La obligación de presentar Declaración Estimada se generará cuando hayan percibido las 1.500 U.T. por enriquecimientos provenientes de:
   - Actividades mercantiles o Crediticias;
   - Arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles o inmuebles;
   - Participación en las utilidades netas de las sociedades o comunidades no sujetas al pago de impuesto sobre la renta.[128]

Siendo esto así, necesario es concluir que para las personas naturales exclusivamente perceptoras de enriquecimientos provenientes de sueldos, salarios y similares, no existe la obligación de presentar Declaración Estimada de Rentas sobre esos montos percibidos en el ejercicio inmediato anterior, aun cuando superen las 1.500 U.T.[129]

Si el contribuyente, tuviese un escenario mixto de ingresos, es decir, provenientes de sueldos y similares, y provenientes de alguno de los señalados previamente que si le obligan a presentar Declaración Estimada, esta sería presentada sobre los últimos, y no sobre los primeros.

---

[128] Entiéndase no sometidas al pago, por cuanto en este tipo de entidades el impuesto es pagado en cabeza de sus socios o comuneros.

[129] Es conveniente que el lector considere, que esta declaración, nada tiene que ver con el formato que el empleado completa y entrega a su patrono al inicio del ejercicio, en las oportunidades de su variación, o al iniciar su relación laboral, en el cual aporta los datos necesarios para obtener el porcentaje de retención que el patrono aplicará a los pagos sobre sueldos y similares que le realice en el ejercicio fiscal; decimos esto, por cuanto en el lenguaje del día a día, por confusión algunos suelen llamar a este formato denominado actualmente "AR-I", como "Declaración Estimada".

b) Las Sociedades de Personas y las Comunidades, quedan exceptuadas de presentar la Declaración Estimada, cuando el Enriquecimiento de estas, sea gravable en cabeza de sus socios o comuneros.
c) En el caso que el contribuyente haya tenido un ejercicio fiscal inmediato anterior menor a Doce (12) meses, y se dedique a la actividad ya descrita sobre explotación de hidrocarburos y sus conexas, sus regalistas, así como los que obtengan enriquecimientos por la exportación de minerales, hidrocarburos y conexas, la obligación de presentar Declaración Estimada prevalecerá aun cuando el Enriquecimiento Neto del ejercicio anterior no haya alcanzado las 1.500 U.T., pero haya sido mayor a 1.000 U.T.

Momento de su presentación

La Declaración Estimada de Rentas debe ser presentada, según la normativa vigente, así:

a) Para los contribuyentes señalados en los literales a, b, c, e y f del artículo 7 de la Ley, ya previamente comentados, en la ***segunda quincena del sexto mes*** del ejercicio fiscal.[130]
b) Para los contribuyentes a que refiere el literal "d", del artículo 7 igualmente, ya citados en líneas anteriores, les corresponderá presentarla dentro de los ***cuarenta y cinco (45) días siguientes al cierre del ejercicio fiscal anterior***, o lo que es lo mismo, dentro de los 45 días de inicio del nuevo ejercicio fiscal.[131]

Oportunidad de pago (porciones)

a) Para los contribuyentes señalados en los literales a, b, c, e y f del artículo 7 de la Ley, es optativo hacerlo entre Una Porción y Seis Porciones. En todo caso, la primera Porción o Única Porción, si así lo decide, debe pagarse con la presentación de la Declaración Estimada, y las otras de manera

[130] Artículo 1, de la Providencia Nro. 0063, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 37.877 de fecha 11 de febrero de 2004.
[131] Artículo 2, de la Providencia Nro. 0063.

mensual y consecutiva. Si el monto el bolívares de la división en porciones no resultare exacta, la diferencia la incluirá en la primera porción.[132]

b) En el caso de los contribuyentes del literal "d" del artículo 7, el impuesto resultante deberá ser pagado en Doce (12) porciones[133], de iguales montos, mensuales y consecutivas, siendo pagadera la primera, no con la presentación de la declaración como lo visto en el caso anterior, sino dentro de los Catorce (14) días siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Estimada. Las siguientes 11 porciones, serán pagadas dentro de los diez (10) últimos días de cada uno de los 11 meses subsiguientes al vencimiento del plazo fijado para el pago de la primera porción.

   Como bien puede observarse, la última porción, será pagada en el primer mes del ejercicio fiscal siguiente. De igual forma, si el monto de impuesto a pagar según la división resultante en bolívares no es exacto, la diferencia será pagada en la primera porción.

Como bien se indicara para el caso de las retenciones de impuesto, lo pagado por Declaración Estimada constituye entonces un anticipo del impuesto definitivo a pagar según se observa de seguidas:

	Bs.
Renta Neta Fiscal Gravada	xxx
Impuesto sobre la Renta Causado	xxx
Menos:	
Impuesto sobre la Renta Retenido en el ejercicio	(xxx)
Impuesto sobre la Renta Pagado en la Declaración Estimada	**(xxx)**

132 Artículo 1, de la Providencia Nro. 0063.

133 Nótese que en este caso la redacción del artículo de la Providencia, es obligatoria y en consecuencia, el contribuyente debe pagarlo de esa forma. No tiene la opción de hacerlo entre 1 o 12 porciones.

Anticipo en el caso de la enajenación de Bienes Inmuebles

En nuestra Ley, el supuesto de aplicación es muy simple para este caso, y podemos presentarlo de la siguiente manera, no sin antes indicar, que no es un anticipo que se aplique a la generalidad de los contribuyentes, sino que será aplicado solo por aquellos que durante el ejercicio fiscal a declarar, hayan efectuado una enajenación de este tipo y hecho el anticipo tal y como se indica:

Supuestos que originan el pago del anticipo:[134]

i) Enajenación de Inmuebles o derechos sobre estos a titulo oneroso.
ii) Aportes de tales bienes o derechos de estos a los capitales de sociedades, cualquiera será la forma que revistan.
iii) Entregas que hagan las referidas sociedades a los socios cuando hubiera liquidación o reducción del capital social o se distribuyan utilidades y se les emplee como medio de pago.

Excepciones para este anticipo.

i) Las operaciones cuyo precio de enajenación sea menor a Tres Mil Unidades Tributarias (3.000).
ii) La enajenación del Inmueble que constituya la Vivienda Principal del contribuyente[135], para lo cual, deben presentar ante el Juez, Notario o Registrador, previo al otorgamiento, la constancia del Registro de la Vivienda como tal.

Cómo se calcula y paga el anticipo.

i) Se aplica la alícuota de Cero Punto Cinco por Ciento (0,5%) al precio de la enajenación, bien sea esta de contado, o a Crédito.
ii) Debe ser autoliquidado, siguiendo el proceso que para ello determina la autoridad tributaria. Ello implica entonces

134 Artículo 88 de la Ley.
135 Ver lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley.

que debe ser efectuado por el propio contribuyente antes de llevar a cabo el trámite de otorgamiento y a enterarlo en la Oficina Receptora conforme lo resuelva el procedimiento del momento establecido por la autoridad. El comprobante de pago, debe ser presentado ante el Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil antes del otorgamiento.[136]

Es importante destacar, que en el caso de las operaciones a crédito, el impuesto anticipado, irá siendo imputado anualmente en la proporción que vaya siendo cobrado el ingreso respectivo.[137]

	Bs.
Renta Neta Fiscal Gravada	xxx
Impuesto sobre la Renta Causado	xxx
Menos:	
Impuesto sobre la Renta Retenido en el ejercicio	(xxx)
Impuesto sobre la Renta Pagado en la Declaración Estimada	(xxx)
Anticipo del 0,5% por Enajenación de Inmuebles, derechos y otros.	**(xxx)**

Impuesto sobre la Renta o calificable como tal, pagado en el exterior

Como bien se ha comentado en páginas anteriores, ciertas categorías de contribuyentes, deben declarar en Venezuela, tanto los enriquecimientos de fuente venezolana, como los que obtengan en el exterior[138]. En estos casos prevé la ley venezolana que el impuesto sobre la renta que haya sido pagado en el exterior, puede ser acreditado al impuesto sobre la renta que se cause[139].

136 Artículo 88 de la Ley.

137 Artículo 88, Parágrafo Quinto.

138 Ver artículos 1 y 2 de la Ley.

139 Curiosamente la norma refiere "el impuesto a pagar" en lugar de "impuesto causado". Recordemos que en toda determinación, no necesariamente resulta un impuesto a pagar, y tampoco necesariamente se causa un impuesto visto que puede haber una pérdida en lugar de un enriquecimiento neto gravable.

Esta acreditación, no es más que la aplicación como un anticipo del impuesto resultante del ejercicio, claro está, con unas limitaciones y consideraciones muy específicas a tenor de lo previsto en el propio artículo 2.

En este caso, estamos en presencia entonces de otra forma de anticipo que podría presentarse así:

	Bs
Renta Neta Fiscal Gravada	xxx
Impuesto sobre la Renta Causado	xxx
Menos:	
Impuesto sobre la Renta Retenido en el ejercicio	(xxx)
Impuesto sobre la Renta Pagado en la Declaración Estimada	(xxx)
Anticipo del 0,5% por Enajenación de Inmuebles, derechos y otros.	(xxx)
Impuesto sobre la Renta pagado en el exterior, acreditable.	**(xxx)**

Bibliografía

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). *Gaceta Oficial De la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628*, Febrero 2007.

Reglamento Parcial en Materia de Retenciones (1997). *Gaceta Oficial De la República de Venezuela N° 36.203*, Mayo 2007.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero.* Décima Edición: Universidad Complutense de Madrid, 1993.

VALDÉS, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá, Colombia: Temis, S.A., 1996.

15. Impuesto proporcional a los dividendos.

Juan C. Castillo Carvajal*

(i) Hecho imponible del impuesto proporcional a los dividendos

La LISLR prevé un impuesto proporcional sobre dividendos[140] originados en la renta neta del pagador que exceda su renta neta fiscal gravada.[141] De manera que, el hecho imponible de este impuesto se verifica cuando *se decretan dividendos que exceden la renta neta fiscal gravada de la compañía pagadora*. El impuesto proporcional que grava el dividendo estará sujeto a retención total en el momento del pago o del abono en cuenta por parte de la compañía pagadora.

En este sentido, la Ley expresamente define la *renta neta* como *"(...) aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 91 de la presente Ley"*.[142] Así, dispone el citado artículo 91 de la LISLR que los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros exigidos por la LISLR. Por otra parte, la Ley

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University, EE.UU. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos. Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la UCV, de Impuesto sobre la Renta en la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana, y del Programa de Gerencia Tributaria para las Empresas CIAP-UCAB. Secretario General de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Socio del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez.

140 La LISLR denomina este tributo como impuesto sobre las ganancias de capital, calificación que consideramos errónea pues el prenombrado impuesto no grava los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes.

141 Artículo 66 de la LISLR.

142 Idem.

define la *renta neta fiscal gravada* como aquella*"(...) sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta ley (...)."* [143] De manera que, solamente el excedente de renta neta gravada que no haya sido objeto de imposición por el ISLR en cabeza de la compañía pagadora será aquél que estará sujeto al impuesto a los dividendos. Esto significa que no todo dividendo estará sujeto a gravamen. Vale la pena destacar ahora que el impuesto proporcional a los dividendos comprende no sólo los pagos efectuados en dinero en efectivo o en especie, sino que, expresamente se incluyen los dividendos pagados en acciones de la propia empresa pagadora como resultado de un aumento del capital social.[144]

A los fines del impuesto proporcional a los dividendos se considera como dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada.[145] Se advierte sin dificultad que la definición que ofrece la LISLR no difiere sustancialmente de la conceptualización de esta institución en materia mercantil, por el contrario dicha definición centra su atención en la existencia de una utilidad derivada de las operaciones de la empresa que será objeto de distribución a los accionistas o socios en proporción a su participación en el capital social.

Por otra parte, el impuesto proporcional a los dividendos igualmente grava -aunque sin segregar la parte de las utilidades que ya fue objeto de gravamen a nivel corporativo- los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela.[146]

---

143 Idem.

144 Artículo 67 de la LISLR.

145 Parágrafo único del artículo 67 de la LISLR.

146 Parágrafo segundo del artículo 68 de la LISLR.

(ii) Dividendo en acciones

El dividendo en acciones es aquél pagado en forma de acciones de la propia compañía pagador en vez de efectivo. Esta distribución comporta la capitalización de las utilidades. Ahora bien, la modalidad empleada para extinguir la obligación por concepto de dividendo no afecta la causación del impuesto que se verifica respecto del excedente de renta neta financiera respecto de la fiscal. En este sentido, la LISLR se encarga de ratificar la independencia del impuesto respecto de la forma de pago de los beneficios de la sociedad, señalando que se considera como enriquecimiento neto por dividendos,[147] las acciones emitidas por la propia empresa pagadora como consecuencia de aumentos de capital.[148]

La LISLR dispone que cuando se paguen dividendos en acciones el gravamen proporcional a los dividendos estará sujeto a un anticipo del uno por ciento (1%) sobre el valor total del dividendo que se acreditará al impuesto proporcional que resulte a pagar al momento de la declaración.[149] Así, tomando en cuenta que el accionista no recibe en dinero en efectivo el importe del dividendo decretado, y ante la imposibilidad material de la compañía que reparte el dividendo de practicar retención de impuesto en ausencia de un pago propiamente dicho, la Ley difiere el pago del impuesto al momento cuando el accionista enajene las acciones adquiridas a título de dividendo. Si bien ni la LISLR ni el Reglamento establecen la oportunidad para enterar el referido anticipo, la Ley prevé que la empresa pagadora deberá exigir el comprobante respectivo del pago del anticipo a los fines de registrar la titularidad de las acciones en el libro de accionistas.

En cuanto al pago del impuesto causado, el Reglamento de la LISLR establece que el impuesto que surja se declarará y pagará

---

147 En el siguiente epígrafe profundizaremos respecto de la definición de enriquecimiento neto por dividendos la referirnos a la base imponible del impuesto.

148 Artículo 67 de la LISLR.

149 Parágrafo primero del artículo 73 de la LISLR.

en el momento de enajenación de las referidas acciones, mediante la determinación del excedente de renta neta y previa aplicación del régimen de imputación del dividendo.[150]

Finalmente, vale la pena destacar cuando se enajenen acciones adquiridas a título de dividendos en acciones, *no se les atribuirá costo alguno a tales acciones.*[151]

(iii) Base imponible del impuesto proporcional a los dividendos.

La LISLR no define expresamente la base imponible sino que emplea la expresión *enriquecimiento neto por dividendo* como elemento para fijar la magnitud económica que se empleará para cifrar el impuesto. A este respecto, dispone el artículo 67 de la LISLR que se considera enriquecimiento neto por dividendos *el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada con el impuesto establecido en esta ley.* Surge entonces la necesidad de examinar los elementos de la prenombrada definición legal.

1. *Modalidad de pago*: Señala la Ley que la base imponible -excedente de renta neta fiscal respecto de la renta neta- no será alternada por el hecho de que el dividendo gravable se pague en efectivo, o bien, la obligación de la sociedad con los accionistas se extinga mediante la entrega de bienes distintos al dinero. En efecto, aunque en la generalidad de los casos los dividendos son pagados en efectivo, no existe ninguna limitación legal que el dividendo sea pagado bienes que no sean dinero, tales como, acciones de la propia compañía (dividendo en acciones), acciones de otras compañías, activos fijos o circulantes (bienes muebles o inmuebles, inventario), o títulos de créditos adquiridos por la compañía.

[150] Artículo 214 del Reglamento de la LISLR.
[151] Parágrafo cuarto del artículo 23 de la LISLR

2. *La base de cálculo de las utilidades a repartir está cifrada en valores ajustados por inflación*: La Ley señala que la base imponible se deriva primigeniamente de la renta neta que la propia Ley define como aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 90 de la Ley, esto es, ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela. El Reglamento define los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Venezuela como aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.[152]

En consecuencia, la renta neta del pagador se determinará con base en los estados financieros preparados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por siglas en inglés) y adoptadas como reglas técnicas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) bajo la denominación VEN-NIF y que reconocen el componente inflacionario en los resultados financieros de las empresas.

3. *Necesidad de excluir de la base de cálculo (enriquecimiento neto por dividendos) los ingresos exentos o exonerados del ISLR*: La racionalidad del impuesto proporcional a los dividendos consiste en gravar en cabeza de los accionistas, aquella fracción de la utilidad que obtuvo la compañía y que no fue objeto de imposición a nivel corporativo. En el caso de las rentas exentas o exoneradas, tales proventos no estuvieron sometidos a tributación a nivel societario pues gozaban de ciertos beneficios fiscales. Estos beneficios constituyen mecanismos de supresión total o parcial de la carga tributaria representando una ventaja de carácter económico para el sujeto beneficiado, y persiguen promover una actividad que se estima beneficiosa para la colectividad. Por lo tanto, la inclusión de estos ingresos en el cálculo del excedente gravable significaría anular sensiblemente el beneficio otorgado al gravar tal porción

[152] Parágrafo segundo del artículo 209 del Reglamento de la LISLR.

en cabeza de los accionistas al momento del pago del dividendo. Precisamente atendiendo a este razonamiento, la LISLR ordena excluir del cálculo del excedente gravable con el impuesto proporcional a los dividendos aquellos enriquecimientos exentos o exonerados que no fueron gravados en cabeza de la compañía pagadora.

4. *Exclusión de la base de cálculo del impuesto de la parte de utilidades que fue objeto de imposición con el ISLR a nivel corporativo*: El objeto de gravamen con este impuesto se limita única y exclusivamente a aquélla fracción de utilidad que no estuvo gravada con el ISLR. Por lo tanto, la base imponible no comprende la porción de la ganancia que fue objeto de imposición a nivel corporativo procurando con ello que se verifique un supuesto de doble imposición económica.

5. *Exclusión de la base de cálculo de los dividendos recibidos de otras compañías*: La LISLR en la explicación del régimen de imputación de la parte gravable de los dividendos -y que explicaremos en el siguiente epígrafe- dispone que no formarán parte de la base de cálculo las cantidades recibidas a título de dividendos de otras compañías. El objeto de esta segregación es aliviar el fenómeno de la doble imposición económica pues el dividendo recibido proviene de una renta que ya fue gravada a nivel corporativo por la compañía pagadora, o bien, su objeto de gravamen al momento de ser decretado. Precisamente, tomando en cuenta las circunstancias anteriores los dividendos no integran la base de cálculo del impuesto proporcional a los dividendos.

6. *Exclusión de la base de cálculo de los dividendos recibidos de empresas extranjeras*: Conforme al parágrafo primero del artículo 68 de la ley, no forman parte de la renta neta los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela.[153]

[153] Parágrafo primero del artículo 68 de la LISLR.

(iv) Régimen de imputación de los dividendos.

Las utilidades o beneficios de una sociedad están conformados por distintos elementos los cuales no todos están sujetos al gravamen bajo análisis. Por ello, la LISLR establece un orden de imputación de los dividendos para determinar cuáles de las utilidades distribuidas a título de dividendos generarán este gravamen.[154] Para ello la ley establece el siguiente orden:

(i) En primer lugar, los dividendos se imputarán a la renta neta fiscal gravada del ejercicio inmediatamente anterior al del pago, los cuales no serán gravables;
(ii) En segundo lugar, se imputarán a los dividendos recibidos de terceros en el ejercicio anterior al pago, los cuales ya fueron gravados o se originaron de la renta fiscal gravada en cabeza de la empresa que origina el dividendo;
(iii) En tercer lugar, se imputarán a la renta neta que exceda de la fiscal del ejercicio inmediatamente anterior al del pago, los cuales serán gravados.

Tal como mencionamos antes, el gravamen al dividendo impone excluir la porción de las utilidades repartidas que ya fue gravada a nivel corporativo con el fin de aliviar el fenómeno de la doble tributación económica. Por lo tanto, esta primera imputación segrega la renta que ya fue sometida a imposición en cabeza de la compañía pagadora. Alineado con el mismo propósito de aliviar o suprimir la doble imposición económica que se verifica con ocasión al gravamen a los dividendos, la Ley ordena imputar los beneficios repartidos a los dividendos recibidos de terceros pues se trata de proventos que ya fueron gravados en cabeza de la sociedad pagadora con el ISLR, o bien, fueron sometidos a imposición al momento cuando repartidos a la compañía que ahora a su vez paga un dividendo.

Vale la pena destacar que el dispositivo legal no prevé expresamente la imputación de los dividendos a los enriquecimientos exentos o exonerados. Esta fracción de los beneficios a repartir

[154] Artículo 69 de la LISLR.

no fue gravada en cabeza de la compañía pagadora y, de tomarse en cuenta a los fines del mecanismo de imputación, se sometería a imposición vía el gravamen proporcional a los dividendos. Sin embargo, observamos en el epígrafe anterior que el artículo 67 de la LISLR precisa que se considera enriquecimiento neto por dividendos *"(...) el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal (...)."* Por tanto, los dividendos deben ser imputados a dichos enriquecimientos y no resultarán gravados.

Dicho lo anterior observamos que, la metodología descrita opera mediante la imputación sucesiva del dividendo repartido -empezando por el ejercicio anterior a aquél en que se decreta el dividendo- hasta agotar el monto de los beneficios distribuidos a los accionistas, o bien, hasta que la utilidad corresponda a un ejercicio anterior a la vigencia de la LISLR que consagró el gravamen a los dividendos. De manera que, el dividendo repartido se imputará en primer lugar a las utilidades del ejercicio inmediatamente anterior aquél en que se decretó el dividendo hasta agotar las utilidades de dicho ejercicio. Agotadas tales utilidades y pendiente un remanente de dividendo por imputar, o bien, en ausencia de utilidades en dicho ejercicio, la Ley presume que los dividendos que se reparten corresponden a las utilidades del ejercicio más cercano al inmediato anterior a aquel en que ocurre el pago, y su gravabilidad se determinará en el mismo orden de imputación explicado. El procedimiento descrito se repetirá sucesivamente hasta agotar el monto de las utilidades repartidas, o hasta que dichos beneficios se hubiesen originado en un ejercicio que no estuviera regido por la Ley que incorporó el impuesto proporcional a los dividendos, caso en el cual no serán gravados (reforma de la LISLR del año 1999).

A continuación presentamos un ejemplo de determinación del impuesto a los dividendos y aplicación del mecanismo de imputación de las utilidades.

Determinación del gravamen a los dividendos

Utilidades no distribuidas: 1000
Monto a repartir: 500

Ejercicio fiscal	2011	2010	2009	2008
Utilidad contable reexpresada	100,00	200,00	**-100,00**	800,00[155]
Utilidad contable imputada	100,00	200,00	0,00	200,00
Enriquecimiento neto gravable	50,00	50,00	50,00	50,00
Dividendos recibidos	5,00	5,00	5,00	0,00
Ingresos exentos/exonerados	10,00	10,00	10,00	0,00
Excedente gravable	35,00	135,00	0,00	150,00
Impuestos a los dividendos (34%)	11,90	45,90	0,00	51,00
Remanente de utilidades por imputar	400,00	200,00	200,00	,00

(v) Alícuotas impositivas

La alícuota general del impuesto proporcional a los dividendos es el treinta y cuatro por ciento (34%)[156] aplicable sobre el excedente de la renta neta fiscal gravada, estableciendo la Ley que éste gravamen estará sujeto a retención total en la fuente al momento del pago o abono en cuenta en el caso de dividendos pagados en efectivo. La identidad cuantitativa de las alícuotas del impuesto proporcional a los dividendos con las del ISLR revela en que el primero constituye sin duda una especie del segundo dirigido a gravar ahora en cabeza del accionista la parte de la renta que no fue objeto de imposición a nivel de la compañía.

Cuando se trate de dividendos decretados por sociedades dedicadas a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas,[157] la alícuota será del cincuenta por ciento (50%), mientras que cuando la sociedad pagadora se dedique a la explotación minera,[158] la alícuota será del sesenta por ciento (60%).

---

155 Correspondiente a las utilidades del 2008, quedarían pendientes por imputar en un próximo cálculo la cantidad de 600, pues solo se imputaron 200 provenientes del ejercicio 2009.

156 Artículo 73 de la LISLR.

157 Parágrafo segundo el artículo 73 de la LISLR.

158 Parágrafo tercero el artículo 73 de la LISLR.

La Ley fija una alícuota del 34% a los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, pudiendo imputar a dicho resultado, el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano.

(vi) Sujetos pasivos

La LISLR no describe en forma expresa el sujeto pasivo de este tributo. No obstante, su identificación se deriva sin mayores dificultades interpretativas del concepto de enriquecimiento neto por dividendos pues al explicar en qué consiste este término, la Ley señala que se considera como dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada.[159] Esta descripción excluiría del gravamen los beneficios repartidos a los socios de las sociedades de personas, siendo el destinatario legal de este gravamen el accionista o socio de sociedades de capital (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y compañía en comandita por acciones).

(vii) Dividendo en efectivo y dividendo en acciones

A continuación presentamos un cuadro comparativo del régimen del impuesto al dividendo tratándose de un pago en efectivo o uno en especie (acciones):

	Dividendos en efectivo	**Dividendos en acciones**
En cuanto a su nacimiento	Cuando se decretan dividendos que exceden la renta neta fiscal gravada de la compañía pagadora	Igual
Base imponible	La fracción del dividendo que exceda la renta neta fiscal gravada de la compañía.	Igual

[159] Parágrafo único del artículo 67 de la LISLR.

	Dividendos en efectivo	Dividendos en acciones
Alícuota aplicable	34% aplicable sobre el excedente de la renta neta fiscal gravada.	Igual
Declaración y pago	Retención total y en la fuente por parte de la compañía pagadora en la oportunidad cuando se decrete el dividendo	Al momento de la enajenación de las acciones recibidas a título de dividendos. Le corresponde al accionista efectuar el pago del impuesto respectivo.
Anticipos	No aplica	Anticipo del 1% sobre el valor total del dividendo decretado que se acreditará al monto del impuesto proporcional que resulte a pagar al momento de la enajenación de las acciones.
Gravabilidad con el ISLR del ingreso por dividendos	El ingreso por dividendos se excluye de la determinación de la renta neta global sometida al ISLR.	Igual

(viii) La presunción de dividendo pagado.

Dispone el artículo 72 de la LISLR que se considerará *dividendo pagado* sujeto al régimen establecido en la Ley, *los créditos, depósitos y adelantos que hagan las sociedades a sus socios,* hasta el monto de las utilidades y reservas conforme al balance aprobado que sirve de base para el reparto de dividendos, salvo que se cumplan en forma concurrente los siguientes presupuestos:

(i) Que los intereses pagados por el accionista no sean inferiores a tres (3) puntos porcentuales por debajo de la tasa activa bancaria fijada por el Banco Central de Venezuela; y
(ii) Que el accionista haya pagado en efectivo el monto del crédito antes del cierre del ejercicio.

Verificada la presunción señala el prenombrado artículo 72 de la Ley que el impuesto deberá determinarse siguiendo el orden

de imputación explicado anteriormente, siempre que se cumpla con la premisa fundamental de este impuesto: Que la empresa haya obtenido renta, y que dicha renta haya excedido de la renta neta fiscal gravada.[160] Así las cosas, tenemos que la LISLR establece un régimen presuntivo tendente a asimilar al dividendo pagado ciertas figuras que se consideran han tenido por fin eludir la carga tributaria a través de erogaciones efectuadas por la empresa a favor de sus accionistas, que en el fondo, participaban de la naturaleza de un dividendo y, por tanto, han debido resultar gravadas.

Ahora bien, el artículo 213 del Reglamento de la ISLR establece que la presunción se verificaría sea que se trate de desembolsos en efectivo o en especie. Sin embargo, el elemento capital para estimar cumplida la presunción estriba en que dicha transferencia *disminuiría la posición patrimonial o el flujo de efectivo de la sociedad.*

(ix) Impuesto al dividendo presunto de las sucursales.

El impuesto al dividendo presunto de las sucursales pretende equiparar a la transferencia de utilidades de la sucursal a su casa matriz, al reparto de dividendos de una sociedad anónima a sus accionistas. Ahora bien, tal como sucede en el caso del impuesto proporcional a los dividendos en el cual el impuesto grava en cabeza del accionista la porción del ingreso obtenido por la sociedad pagadora que no fue objeto de imposición con el ISLR a nivel corporativo, el impuesto al dividendo presunto de las sucursales grava en cabeza de la casa matriz[161] la fracción del ingreso obtenido por la sucursal que no fue gravado con el ISLR a nivel de la sucursal.

---

[160] Se excluyen de esta presunción los préstamos otorgados conforme a los planes únicos de ahorro a que se refiere el ordinal 8 del artículo 14 de la Ley.

[161] Insistimos, bajo la ficción de que se trata de dos personas jurídicas distintas.

De manera que, el hecho imponible estaría representado por la obtención de utilidades, no exentas ni exoneradas, por parte del establecimiento permanente o sucursal -las cuales potencialmente se remitirían a la casa matriz- que *exceden la renta neta fiscal gravada* de dicho establecimiento permanente.[162] Vale la pena destacar, que a los fines de determinar el excedente gravable con este impuesto, el artículo 71 de la LISLR no emplea las expresiones *renta neta* (para referirse a la utilidad que se deriva de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela), ni *renta neta fiscal gravada* (la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la LISLR), sino que utiliza los términos *enriquecimiento neto* y *enriquecimiento neto gravado*. Coincidimos con Vecchio[163] que el empleo de estas expresiones constituye una mala técnica legislativa pues el impuesto al dividendo presunto de las sucursales comparte el mismo fin que el impuesto proporcional a los dividendos -gravar en un segundo nivel la porción de los ingresos no sometidos al impuesto corporativo- y en consecuencia participa de la misma metodología para determinar dicha fracción o excedente. Por lo tanto, los términos *enriquecimiento neto* y *enriquecimiento neto gravado* deben entenderse como sinónimos de renta neta y renta neta fiscal gravada respectivamente.

(x) Contribuyentes

Dispone el artículo 72 de la LISLR que las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el

---

[162] Específicamente, el artículo 71 de la LISLR establece: *"Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país un establecimiento permanente estarán obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, un impuesto del treinta y cuatro por ciento (34%) sobre su enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado en el ejercicio."*

[163] VECCHIO, Carlos, *El impuesto al dividendo presunto de las sucursales. Especial referencia a los tratados para evitar la doble tributación*. ASOVEDEFI, Caracas, 2004.

país un establecimiento permanente estarán obligadas a pagar, *en su carácter de responsables*, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, el impuesto presunto a las sucursales. De manera que, la Ley le atribuye el carácter de responsable del impuesto al establecimiento permanente, por lo que el contribuyente u obligado principal al pago sería precisamente la casa matriz. Esta dicotomía representada por la existencia de un obligado por una deuda ajena -el establecimiento permanente- y el obligado por una deuda propia -la casa matriz- constituye una contradicción en si misma, pues los establecimientos permanentes al pagar el impuesto, lo hacen en nombre propio sin tener una acción de regreso o reembolso respecto de sus casas matrices.

(xi) Base imponible del impuesto al dividendo presunto de las sucursales.

Como sucede en materia del impuesto proporcional a los dividendos, la LISLR no define expresamente la base imponible de este tributo. En todo caso, la magnitud gravable está cifrada en la diferencia entre el enriquecimiento neto (o renta neta) no exento ni exonerado, y el enriquecimiento neto gravado (o renta neta fiscal gravada), es decir, la determinación de la base imponible no varía de la metodología aplicada en material del impuesto proporcional a los dividendos. Vale la pena destacar que la utilidad financiera que se empleará para determinar el prenombrado excedente se deriva de los resultados financieros obtenidos por el establecimiento permanente conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela sin que resulte necesario que tales resultados sean aprobados por una Asamblea de Accionistas en los términos del artículo 66 de la LISLR pues no estamos en presencia de una sociedad independiente.

(xii) Disponibilidad del dividendo presunto.

Dispone el citado artículo 72 de la LISLR que el enriquecimiento por concepto de dividendo presunto se considerará como dividendo o participación recibido por el accionista, socio

o comunero en la fecha de cierre del ejercicio anual de la sociedad o comunidad. Nuevamente debemos destacar la impropiedad de los términos empleados por el legislador para establecer el momento cuando este "ingreso" se reputará gravable para su "acreedor". La norma se refiere a *dividendos* o *participación* tal como si el establecimiento permanente se tratase de una persona jurídica independiente. Por otra parte, se hace alusión a los *accionistas, socios o comuneros* institutos que no se corresponden con el gravamen que examinamos.

(xiii) La reinversión de las utilidades como eximente del pago del impuesto presunto de las sucursales.

Dispone el citado artículo 72 de la Ley no procede el pago del impuesto cuando el establecimiento permanente pruebe a satisfacción de la Administración Tributaria, que efectuó totalmente en el país la reinversión de la diferencia entre la renta neta fiscal gravada y la renta neta. Agrega el dispositivo legal que la reinversión deberá mantenerse en el país por el plazo mínimo de 5 años. Se advierte la precariedad y sumariedad de la norma legal, situación que ha derivado en que el Reglamento de la LISLR desarrolle materias propias de la Ley incurriendo una evidente situación de deslegalización tributaria, no obstante que el mandato conferido al Ejecutivo en materia sublegal estaba limitado a dictar normas adjetivas dirigidas a instrumentar los formatos, modelos y modalidades de pago de este tributo.[164]

a. Definición de reinversión

Una de las deficiencias notables del régimen del impuesto presunto de las sucursales es la ausencia del concepto de reinversión. Este concepto debió ser definido por la Ley para asegurar que no se limitara excesivamente este concepto haciendo nugatoria la eximente bajo análisis. Debemos reconocer que la

[164] Dispone literalmente la LISLR que *el reglamento determinará el procedimiento a seguir.*

definición reglamentaria no limita a una categoría en específico la reinversión (p.e. solamente a los bienes de capital) sino que tiene la amplitud para incluir como reinversiones todas aquellas erogaciones efectuadas con cargo a las utilidades asociados a los procesos productivos del establecimiento permanente.

Así, dispone el parágrafo primero del artículo 213 del Reglamento de la LISLR que la reinversión comprendería *la adquisición de bienes de capital, la realización de obras, la contratación de servicios y/o a otras prestaciones que resultan inherentes al desarrollo en el país de sus actividades específicas del contribuyente y que dichos bienes, servicios, obras y prestaciones se utilizan efectivamente en dichas actividades.* De manera que, el texto reglamentario condiciona la reinversión a (i) la necesaria vinculación de la erogación hecha con cargo a las utilidades a la actividad propia del contribuyente y, (ii) La adquisición del bien o del servicio debe ser efectivamente empleada en la producción de los enriquecimientos de la empresa.

16. Precios de Transferencia

Jesús Sol Gil*

Introducción

En el presente trabajo se desarrollan los aspectos fundamentales en el ámbito internacional en materia de Precios de Transferencia, como norma de control fiscal en materia de Impuesto

* Abogado Especialista en Derecho Financiero y Tributario, Profesor de las Universidades Central de Venezuela, y de los Andes, miembro de número y Presidente (2011-2013) de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, ex-Vicepresidente y ex -Secretario General de esta Asociación, miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, ex -Presidente y miembro nato del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, miembro de la IFA. Socio de Hoet, Peláez Castillo & Duque (HPDC).
El presente trabajo y las opiniones contenidas en el mismo pertenecen al autor y no representan opiniones o puntos de vista de HPCD.

sobre la Renta, en el que comentamos sus conceptos generales, enfocando el tema principalmente bajo las directrices emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y los aspectos generales de la legislación venezolana en esta materia.

La trascendencia del régimen de precios de transferencia hace necesario para su análisis en el contexto internacional, partir por los aspectos fundamentales, su evolución, los aspectos prácticos y los múltiples conflictos que se presentan.

Antecedentes

Con la internacionalización de los grupos empresariales, producto de la globalización, ha adquirido mayor relevancia el "Régimen Precios de Transferencias". Si bien el concepto surgió originalmente en transacciones entre partes vinculadas operando en una misma jurisdicción, su verdadera dimensión se ha dado en el contexto internacional.

Es frecuente que los grupos multinacionales procuren mediante manipulación de los precios entre los miembros del grupo transferir artificialmente sus utilidades de una jurisdicción con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas, o cuyos beneficios fiscales le provea un ahorro de impuesto por el manejo artificial de los precios de transferencia, pudiendo igualmente transferir artificialmente utilidades de compañías en el grupo a otras compañías con pérdidas fiscales. Es obvio entonces que cuando se presenta esas situaciones en los grupos económicos multinacionales, la finalidad de tales transferencias es reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones y manipular las ganancias hacia la jurisdicción fiscal que más le beneficie.

La manipulación de precios entre entes vinculados puede deberse, también a requerimientos de flujo de efectivo, a lograr una mejor presentación de estados financieros y de resultados, entre otros factores; por lo que podemos afirmar que la manipulación de los precios de transferencia que optan por realizar los grupos

económicos multinacionales no solamente tiene fines fiscales, por el contrario en muchas ocasiones tiene por objeto otras causas.

En consecuencia, surgió la necesidad de imponer controles que no afecten al comercio internacional, es por ello que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), estudiaron el tema y presentaron sus respectivos papeles de trabajos, de cómo poder abordar esta problemática sin que ello afecte un cambio en la forma de hacer negocios internacionalmente o en detrimento de los derechos de los actores económicos y que pueda ser fiscalizado por las administraciones tributarias involucradas.

Así pues, la OCDE emitió una serie de guías y recomendaciones que de modo general procuran brindar seguridad, certeza jurídica y técnica en su aplicación tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes de aquellos Estados que opten por seguir estos lineamientos.

Ciertamente, estos documentos buscan desarrollar un régimen de política fiscal de aplicación internacional de modo armónico, que vele por el equilibrio tributario entre los diferentes Estados, en materia de intercambio de bienes, servicios y derechos; evitando así la manipulación indiscriminada de ingresos y egresos en las diferentes jurisdicciones y su vez controlar el fenómeno conocido como *"La Competencia Fiscal Dañina"*

Surge así el régimen de Precios de Transferencia como elemento de control fiscal en las operaciones en las que se involucran más de dos empresas vinculadas, con o sin residencia impositiva en un mismo país, que con el ánimo de supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a la realidad económica y que no sean especulaciones para lograr disminuir la carga fiscal en una jurisdicción o para obtener beneficios o ventajas fiscales.

En este sentido, podemos afirmar que las normas de control fiscal en materia de precio de transferencia, surgen con la finalidad de evitar la manipulación artificial de los precios entre entes vinculados.

Estas normas para su implementación en las legislaciones internas es necesario atender a los principios internacionales y directrices de las OCDE, con el objeto que tiendan tanto a servir como instrumento de control fiscal en la determinación de la base tributaria apropiada en cada jurisdicción, así como medio evitar la doble imposición internacional. Es por ello que cuando estas normas son consagradas bajo directrices internacionales, se minimizan los conflictos entre las administraciones tributarias de los diferentes países y se promueve el comercio y la inversión internacional.

Estos principios no se adoptan de manera unilateral sino en un verdadero contexto de consenso internacional, para evitar así respuestas unilaterales -incompletas o inconsistentes- hacia problemas que se vean afectadas varias jurisdicciones. En este contexto, la comunidad internacional ha adoptado dos principios básicos, el primero, el principio de entidades separadas, conforme al cual cada entidad del grupo multinacional está sujeta a tributación sobre el ingreso que le es atribuible; y el segundo, el principio ***"Arm's Length"*** o ***"Principio de Operador Independiente"*** que constituye la base fundamental del estudio de precio de transferencia.

Los instrumentos legales que soportan a nivel internacional la verificación de las operaciones son además de las normas internas que regulan esta materia, los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y los acuerdos de intercambio de información tributaria; en tal sentido, debe existir un adecuado soporte legal tanto en el ámbito interno como en el contexto internacional, bajo lineamientos internaciones, (directrices de la OCDE) que permita la observancia y fiscalidad de los precios de transferencia, de lo contrario serían vulnerables y por lo tanto no se contaría con un apoyo que permitiera verificar y obligar a los contribuyentes a tributar bajo esquemas globales o universales, considerando la totalidad de las operaciones celebradas y eliminando las erogaciones, y en general los actos provocados con el fin de minimizar la base gravable.

Definiciones de Precios de Transferencia

En términos generales se puede entender como Precio de Transferencia, a los efectos fiscales, como los lineamientos que van orientados a evitar, que por acto de naturaleza comercial o contractual se provoque efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

En este sentido, los precios de transferencia se encaminan justamente a crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean ajustadas a la realidad económica y que no sólo en apariencia sino en la realidad se ajusten a las circunstancias en el momento en que se celebraron las transacciones de bienes o servicios entre entes vinculados.

El concepto ***"Precios de Transferencia"***, en cuanto a su fin, como a los principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulte, bien en lesión a un Estado al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define este concepto de manera más general, como los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas vinculadas.[165]

James-Otis Rodner explica que los precios de transferencia vienen de una traducción del término en inglés *"transfer price"* que es el precio mismo de transferencia y la expresión *"transfer pricing"* se refiere a la práctica de utilizar precios de transferencia. La definición que Rodner da es: *"la práctica de fijar el precio*

[165] Transfer Pricing Guidelines for Multinacional Enterprises and Administrations, publicado por la OCDE, 1995, pagina 3 numeral 11. Tomada del Trabajo por Jaime González- Béndinksen titulado Introducción al Estudio de los Precios de Transferencia en el Libro sobre Precios de Transferencia en Venezuela editado por la Asociación Venezolana de Derecho Financiero. Caracas, 2004.

de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (conjuntamente con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades relacionadas"[166].

Carlos Herrero Mallol expresa que: *"En términos generales, podría definirse el concepto de precios de transferencia como aquel valor de pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes. Dichas transacciones se refieren generalmente a suministros de mercancías, tecnología, marcas, servicios o prestamos efectuados por otra empresa del mismo grupo. Con ello se pretende significar que se están utilizando diferentes a los de mercados, de naturaleza artificial, y utilizados con la finalidad de que los beneficios obtenidos por el grupo multinacional afloren en unos lugares si (aquellos con fiscalidad más favorables) y en otro no (los que tienen fiscalidad más elevada)"*[167]

Según el Glosario de Términos de Tributación Internacional, *"precio de transferencia es el precio cargado por una compañía por bienes, servicios o intangibles propios a una subsidiaria o a otra compañía relacionada. Entonces, como esos precios no son negociables en un mercado libre y abierto, estos deberían ser precios acordes con los otorgados por empresas no relacionadas en transacciones comparables bajo las mismas circunstancias"*[168]

---

166 James-Otis Rodner, "Precios de transferencia". Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, Caracas, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y Asociación Venezolana de Derecho tributario, 2000, p. 121.

167 HERRERO MALLOL, CARLOS. Precios de Transferencia Internacional. Estudio tributario y macroeconómico. Tomado del libro de los Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela de la autoría de Manuel Candal Iglesias.

168 Buró Internacional de Documentación Fiscal, Glosario de Términos Tributarios Internacionales. Editorial IBFD, 2002, P 313. Tomado del Trabajo Los Precios de Transferencia (Breves Teóricos) de la autoría de Antonio Alvarado Weffer en el Libro 60 años de la Imposición a la Renta en Venezuela editado por la AVDT. Pág 626.

Principio Arm's-Length o de Operador Independencia

Como mencionamos anteriormente, las normas de control fiscal en materia de precio de transferencia se rige por el "Principio de Operador Independiente" o mejor conocido como "Arm´s Length Principle".

Es claro que cuando dos o más empresas independientes llevan a cabo operaciones, las condiciones, tanto comerciales como financieras que convienen con respecto al precio de los bienes o servicios y las condiciones contractuales, son resultado de las fuerzas del mercado -oferta y demanda-; es decir, bajo los intereses independientes de cada parte, sin embargo, cuando las operaciones o transacciones comerciales, de servicios o de capitales son realizadas entre empresas vinculadas, sus relaciones comerciales y financieras pueden no sujetarse directamente a los factores externos de mercado de la misma manera que en el caso de empresas independientes. Esto puede ocurrir no sólo a una planificación para disminuir la carga fiscal o aprovecharse de beneficios en algunas de las jurisdicciones, sino a una auténtica dificultad en determinar de manera precisa las condiciones de libre mercado donde no hay fuerzas de mercado o cuando se trata de adoptar alguna estrategia comercial en particular.

En este sentido, cualquiera que sea la razón de la manipulación de los Precios de Transferencia entre entes vinculados, bien por tratarse esa razón de índole fiscal o financiera, lo cierto es que cuando las condiciones pactadas no se asimilan a como si fuesen realizadas entre partes independientes, se distorsiona la carga impositiva de los entes vinculados y los ingresos tributarios para los países en los que residen las empresas en cuestión.

La OCDE, cuya misión es contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral sin discriminaciones y lograr el crecimiento económico más alto, de manera sostenida, en los países miembros, se encargo de buscar una posible solución a la problemática de los precios de transferencia. Surgiendo así el principio conocido internacionalmente como *"Arm's length"*, es decir, la base fundamental de estas normas de

control fiscal, que se basa que las operaciones realizados entre entes vinculados debe realizarse bajo condiciones y términos similares como si fuera entre operadores independientes.

En tal razón, este principio significa literalmente, la longitud de un brazo, pero bien puede traducirse como condiciones de libre mercado o condiciones entre partes independientes; es decir, empresas no vinculadas; por lo que el principio *"Arm's Length"* significa el *"Principio de Operador Independencia"*.

Este Principio tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se pueda establecer condiciones económicas especiales que difieran de aquellas que se hubiese establecido de haber actuado los miembros del grupo como empresas independientes actuando en el libre mercado. Procede este principio, en consecuencia, a eliminar el efecto de estas condiciones especiales en los niveles de utilidad de las empresas. Con el fin de alcanzar el resultado deseado, este principio debe regir las actuaciones tanto de las empresas multinacionales como de las administraciones tributarias.

El principio de independencia lo encontramos plasmado en los modelos de convenios para evitar la doble imposición, específicamente, el Convenio Modelo de Tributación sobre Ingresos y Capital de la OCDE y el Convenio Modelo sobre Doble Imposición de la Organización de Naciones Unidas (ONU). En el primero en el Artículo 9 del Convenio Modelo donde se consagra el comentado principio en los siguientes términos:

> "Cuando... se establezcan o impongan condiciones entre...dos empresas (vinculadas) en sus relaciones comerciales o financieras que difieran de las que se habrían estipulado entre empresas independientes, entonces las utilidades que, a no ser por esas condiciones, hubieran resultado para uno de las empresas, pero que por razón de tales condiciones no han resultado, se podrán incluir en las utilidades de esa empresa y sometidas a imposición."

En la legislación interna venezolana, la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que ***"Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubiere utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables"***[169]

La promulgación en forma expresa del ***"Arm's Length Principle"*** en los términos antes explicados, la encontramos, por ejemplo complementada en la legislaciones internas como la venezolana que prevé en el artículo 114 de la referida Ley, que ***"Cuando las condiciones que se aceptan o impongan entre partas vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras difieran de las que serían acordadas entre partes independientes, los beneficios que habrían obtenido por una de las partes de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, serán incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia"***

"El concepto *términos y condiciones*, enmarca todos los elementos que concurren en una transacción tales como precios, condiciones de pago, moneda, descuentos, garantías, despachos, volúmenes, responsabilidades de las partes, riesgos asumidos, etc.; así como otras operaciones paralelas o complementarias a la operación en cuestión. En la práctica, es común encontrar diferencias entre las operaciones controladas y no controladas, dado que las mismas no surgen solamente del precio, sino de los términos y condiciones de las transacciones, por ejemplo diferencias en los plazos de pago, volúmenes, garantías, despacho moneda, descuentos, cargos de publicidad, etc.".[170]

En este sentido, podemos afirmar que nuestra legislación adopta el ***principio de "operador independiente" o "valores arm' s lengh"*** que implica comparar los precios de transferencias de

[169] Artículo 111 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

[170] Carlos M. D'Arrigo G., *Régimen venezolano de precios de transferencia*, Legis, Caracas, 2003, pp. 19-39.

bienes y servicios entre partes vinculadas con operaciones similares realizadas entre partes independientes. Así pues, los artículos 114 y 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, reflejan la sustancia del contenido del artículo 9 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE que regula principio de plena competencia.

Por otra parte, la legislación interna venezolana, al igual que otras legislaciones de Latinoamérica señala en su artículo 116, los aspectos que no se encuentren cubiertos por las normas de la Ley podrán ser regulados según lo dispuesto en los lineamientos internacionales contenidos en el Reporte OCDE de 1995.

Visto el principio de independencia tanto en los Convenios como el ejemplo de la legislación interna venezolana, predica que en las relaciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas debe pactarse las condiciones económicas que habrían estipulado empresas independientes. A falta de tal pacto, las utilidades de las empresas se ajustarán tomando en consideración las utilidades que hubiesen obtenido empresas independientes en transacciones comparables y en circunstancias también comparables.

De esta forma se explica que el principio de independencia trata a los miembros de un grupo multinacional como entidades que operan en forma independiente, en vez de como partes inseparables de una sola unidad de negocios. Con base en este principio, se otorga un tratamiento tributario igual para empresas multinacionales y para empresas independientes, poniéndolas sobre las mismas bases para efectos tributarios, con lo cual se evita crear ventajas o desventajas tributarias que podrán distorsionar las posiciones competitivas de unas u otras. Al eliminar las consideraciones tributarias del ámbito de las decisiones económicas, el principio de independencia promueve el crecimiento del comercio y las inversiones internacionales que, como ya se indicó, constituye uno de los objetivos de la OCDE.

Es de destacar, que si bien es cierto que el principio de independencia se aplica de manera efectiva, en la gran mayoría de los países, en la práctica pueden surgir problemas para aplicar

el principio, pues si bien podemos afirmar que las directrices de la OCDE tratan de ser precisas en su aplicación y constituyen las normas internacionales de referencia, no podemos pasar por alto lo complejo que resulta en la práctica su aplicación, por poner ejemplos, compra-ventas, de bienes o en operaciones de préstamo, pero como sería difícil y complicado aplicar el principio en tales casos como los de empresas multinacionales que se dedican a la producción integrada de bienes altamente especializados, a desarrollar intangibles únicos, o a la prestación de servicios altamente especializados. También se dificulta la aplicación del principio en aquellos casos en que sea difícil o imposible obtener información de transacciones comparables o en que la información que se obtenga esté incompleta o sea difícil de interpretar, tal es el caso en Venezuela en la cual internamente no existe base de datos que permita realizar las comparables.

No obstante tales limitaciones, los países miembros de la OCDE y un gran número de países no miembros apoyan la aplicación de este principio, debido a que es sólido desde el punto de vista teórico, a que por regla general sí resulta en niveles de ingresos para los miembros de empresas multinacionales que son aceptables para las administraciones tributarias, y a que no ha surgido ninguna otra alternativa que pueda aplicarse.

Definición de Empresas Vinculadas

La OCDE define el término "empresas vinculadas" como aquéllas donde una empresa participara directa o indirectamente, en la administración, control o capital de la otra, o donde unas mismas personas participan directa o indirectamente, en la administración, control o capital de ambas empresas.[171]

La Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, por ejemplo, establece en sus artículos 117,118 y 119 que habrá dos partes vinculadas o controladas cuando una empresa participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa,

[171] Id. Véase Artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE.

o cuando esta empresa, salvo prueba en contrario, realiza operaciones con entidades situadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

También podría considerarse como un supuesto de vinculación a aquellas operaciones efectuadas a través de personas o empresas interpuestas, que aun cuando no puedan ser calificadas directamente como vinculadas o controladas, por medio de ellas se transfieran bienes o servicios a partes vinculadas.

No obstante, es difícil reconocer si existen partes vinculadas o controladas en aquellos casos en los cuales se trate de una empresa con una composición accionaría variada, como puede suceder en los casos de empresas que tengan varios accionistas menores con derecho a voto. Piénsese, por ejemplo, en el caso del accionista minoritario que contrata operaciones con la empresa de la cual forma parte. En este caso sería difícil determinar hasta qué punto este accionista ejercer verdaderos poderes de control sobre la empresa principal. En todo caso, la doctrina ha reconocido que en estos casos habrá que determinar si una empresa ha tenido o no control sobre la otra según la decisión haya sido tomado o no en un régimen de libre competencia, es decir, si las condiciones de contratación han sido tomadas o no unilateralmente por alguna de las empresas involucradas.

Luego de que ha sido establecida la vinculación entre dos empresas y se ha realizado la subsiguiente sujeción al régimen de precios de transferencia, es preciso examinar todas y cada una de las operaciones realizadas durante el período fiscal, con el propósito de determinar cuáles transacciones deberían ser evaluadas de acuerdo a la metodología establecida en la legislación interna, cuáles operaciones no deben ser evaluadas según ese régimen, y cuáles de estas operaciones pueden servir como comparables internas a efectos del análisis.

Ámbito de aplicación

El régimen jurídico de los precios de transferencia tiene un amplio campo de aplicación, el cual se encuentra referido a todas las

operaciones que pudieran ocurrir entre dos o más empresas y que pudieran por ello tener efecto sobre sus beneficios o utilidades.

La doctrina discute si las normas de precios de transferencia deben aplicarse sólo dentro del contexto de operaciones de comercio internacional (importación o exportación de bienes y servicios, prestamos de capital), o que también deban aplicarse a operaciones de mercado interno o nacional.

Sin embargo, si se atiende al espíritu de las primeras reglas sobre precios de transferencias, es decir, las elaboradas por la OCDE, y a lo establecido en la mayoría de las legislaciones internas[172] debe concluirse que las normas de precios de transferencia sólo deben aplicarse para operaciones internacional.

Por otra parte, es preciso recordar que de acuerdo al *Arm's Length Principle* contenido en Reporte de la OCDE, las operaciones entre partes vinculadas deben ser examinadas a la luz de la teoría de la sub-capitalización. Es por ello que, la doctrina internacional, entre ella la española, venezolana y mexicana ha señalado que una medida que persigue evitar los efectos fiscales desfavorables derivados de la levedad de determinadas inversiones procedentes del exterior, realizadas en forma de préstamo y no como aportaciones de capital. Con esta práctica, el prestamista conseguiría deducir en su impuesto sobre la renta, los intereses derivados de préstamo, así como evitar el gravamen sobre los dividendos, a la vez que eludiría otros gravámenes que recaen sobre la contribución en el capital[173].

Evaluación de comparables

Como hemos mencionado, lo fundamental de estas normas de control fiscal de las operaciones entre entes vinculados es que las mismas se realicen sobre la base similares a como se hubieran

[172] En Venezuela los artículos 112 y 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

[173] Joaquín de Arespachagoa, *Planificación fiscal Internacional*, Editorial Marcial Pons, 1998, p. 95 y 96.

realizados entre partes independientes, ello presume la necesidad de evaluar el nivel de comparabilidad, siendo esa evaluación aceptable en la medida en que los análisis señalados se hayan realizado según sus parámetros propios: análisis de transacciones, análisis de funciones y análisis de riesgos.

En principio, estos análisis deberían indicar:

1. Las partes vinculadas y no vinculadas al contribuyente.
2. Las operaciones controladas y no controladas sujetas al examen de precios de transferencia.
3. Cuáles operaciones deben ser consideradas como operaciones comparables no controladas para el examen.
4. Ajustes a practicar para cada una de las operaciones.

Cuando las operaciones analizadas no resulten en precios o márgenes únicos, es posible acudir a valores que representen de modo razonable los precios o márgenes y los beneficios que hubieran obtenido partes no vinculadas en operaciones idénticas o similares

Métodos de evolución de precios de transferencia

Los métodos a utilizar para determinar los precios o valores que hubieran pactado partes no vinculadas, generalmente son reconocidos internacionalmente y propuestos en el Reporte OCDE, estos métodos son:

1. Métodos del Precio Comparable no Controlado,
2. Método del Precio de Reventa,
3. Método del Costo Adicionado,
4. Método de División de Beneficios,
5. Método de Margen Neto Transaccional[174].

[174] Debido a que el objeto del presente trabajo es de tratar aspectos fundamentales y por cuanto el espacio para cada autor es limitado no entramos a explicar cada uno de los métodos para la evaluación de precios de transferencia entre entes vinculados

En Venezuela son acogidos estos métodos, al igual que el resto de la soberanías fiscales y se establece la obligación de considerar el Método del Precio Comparable no Controlado como primera opción a los fines de determinar sí los precios de transferencia entre parte vinculadas son razonables y en su defecto.

El método para realizar la evaluación de precios de transferencia se debe seleccionar por aquel que represente la medida más adecuada que en forma objetiva y confiable resulte a las transacciones bajo estudio.

Otro aspecto contenido en la legislación venezolana es que remite en forma expresa, para todo lo no previsto a las Guías sobre Precios de Transferencia para las empresas multinacionales aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, lo cual por una parte brinda uniformidad, pero por otra podría socaba el Principio de Legalidad Tributaria, por cuanto deja en manos de un organismo multinacional el establecimiento de normas de control fiscal que conlleva a la determinación de la obligación tributaria.

17. Transparencia Fiscal Internacional.

Andrés Bazó Pisani*

El régimen de transparencia fiscal internacional está destinado a prevenir la evasión fiscal por parte de los contribuyentes sujetos a la Ley de Impuesto Sobre La Renta[175] (LISLR) mediante

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, Venezuela (2003); Especialización en Derecho Corporativo, Universidad Metropolitana (2006); Especialización en Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello (2006- Tesis de Grado pendiente); Maestría en Dirección de Entidades Deportivas, Instituto Kernaba, Barcelona, España (2008); y Maestría en Tributación Internacional, Universidad de Florida, Gainesville, Estados Unidos (2008). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Capítulo Estados Unidos. Abogado en el firma Wilson, Elser, Moskowitz, Edelman & Dicker, LLP, Miami Florida, Estados Unidos.

175 Ley de Impuesto Sobre La Renta, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 38.628 de fecha 16 de Febrero de 2007.

la utilización de entidades ubicadas en jurisdicciones de baja imposición, entre otros mecanismos.

En esencia constituye una técnica tributaria utilizada por países fundamentalmente exportadores de capital y con altas tarifas tributarias como es el caso de Venezuela, donde las tarifas tanto de personas naturales como jurídicas, pueden alcanzar el 34%[176], e implica que se incluyan en la base imponible de los sujetos pasivos (personas naturales o jurídicas) residentes en Venezuela, determinadas rentas denominadas pasivas, aun cuando no haya habido distribución de dividendos[177].

De igual forma, este sistema ayuda a i) anticipar el impuesto sobre la renta que se pueda causar en la oportunidad que el contribuyente (persona natural o jurídica) reciba ingresos provenientes de dichas jurisdicciones; y ii) prevenir el uso de los mecanismos de diferimiento de ingresos para retrasar o evitar el pago de impuestos en Venezuela y otras formas para evadir los tributos correspondientes de ingresos obtenidos a través de dichas jurisdicciones.

I. Jurisdicciones de baja imposición fiscal

Las jurisdicciones de baja imposición fiscal, mejor conocidas como "Paraísos Fiscales", son aquellas jurisdicciones en las cuales se imponen tarifas reducidas o nulas sobre los ingresos o rentas obtenidas por los contribuyentes sujetos a la legislación de dichas jurisdicciones, es decir, ofrecen condiciones beneficiosas para las personas (naturales o jurídicas) sujetas a su ordenamiento fiscal.

Cabe destacar que en la Ley de Impuesto Sobre La Renta, no existe una clara definición para este tipo de jurisdicciones, aun cuando el Título X, De Las Disposiciones Transitorias y Finales,

176 Artículos 50 y 52 Ley de Impuesto Sobre La Renta

177 RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y otro, La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su aplicación, Crónica Tributaria No. 96 (2000), pp. 123-147.

Artículo 194 dispone "Para efectos de esta Ley, se consideran jurisdicciones de baja imposición fiscal, aquellas que sean calificadas como tales por la Administración Tributaria, mediante providencia administrativa."

Como consecuencia de la implementación del régimen de transparencia fiscal internacional y por mandato de lo dispuesto en el citado Artículo 194 LISLR, la Administración Tributaria promulgó la providencia administrativa No. SNAT/2004/0232 en fecha 24 de Abril de 2004[178]. A tal efecto, en dicha providencia la Administración Tributaria define a las jurisdicciones de baja imposición fiscal de la siguiente manera: "Se califican como jurisdicciones de baja imposición fiscal, aquellas donde la tributación que grave a la totalidad de la renta, la totalidad del patrimonio, o cualquier parte de los mismos, sea nula o hasta una alícuota igual o inferior al 20% por ese concepto."[179]

De igual forma, para la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) existen cuatro factores fundamentales para definir si una jurisdicción es un paraíso fiscal o no: i) dicha jurisdicción no impone gravámenes a la renta o en base a tarifas muy reducidas; y aun cuando esta condición por si sola no constituye necesariamente un paraíso fiscal, bajo el criterio de la OCDE, esta condición debe estar acompañada de ii) falta de transparencia; iii) la existencia de leyes o prácticas administrativas que no permitan el intercambio de información con otros gobiernos; y iv) la inexistencia del requisito que la actividad sea sustancial.

[178] Providencia Administrativa por medio de la cual se califican las jurisdicciones de baja imposición fiscal a efectos del impuesto sobre la renta. Gaceta Oficial No. 37.924 de fecha 26 de Abril de 2004

[179] Artículo 1, Providencia Administrativa por medio de la cual se califican las jurisdicciones de baja imposición fiscal a efectos del impuesto sobre la renta

II. Régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional se encuentra establecido en los artículos 100 al 110, del Capítulo II, del Título VII de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, en cuyo contenido se estipulan los supuestos de hecho, las formalidades y las condiciones especiales a las cuales están sujetos los contribuyentes que puedan tener algún tipo de relación directa o indirecta con entidades o actividades comerciales en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Este mecanismo se ha establecido con la finalidad de disminuir en la mayor medida posible, las actividades de evasión fiscal por parte de los contribuyentes a través de la utilización de entidades y otros mecanismos comerciales en estas jurisdicciones para i) diferir el pago de los tributos correspondientes a la renta, o ii) evitar el pago de los tributos correspondientes, logrando canalizar los ingresos obtenidos en el extranjero mediante la utilización de dichas estructuras, y que permiten diferir o evitar el pago de los impuestos en Venezuela a pesar de la implementación del sistema de Renta Mundial.

Están sujetos al régimen de transparencia fiscal internacional aquellos contribuyentes que posean inversiones efectuadas de manera directa, indirecta o a través de personas interpuestas, en sucursales, personas jurídicas, bienes muebles e inmuebles, acciones, cuentas bancarias, así como cualquier otra forma de inversión o participación creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero y ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Este supuesto sólo será aplicado cuando el contribuyente tenga control de la administración de forma directa o indirecta, o tenga control directo o indirecto de la toma de decisiones para la distribución de beneficios. En este particular, se presumirá que el contribuyente posee influencias directas sobre el control y la administración de inversiones en dichas jurisdicciones, a menos que el contribuyente pueda demostrar lo contrario.[180]

[180] Artículo 100, Ley de Impuesto Sobre La Renta

Quedan exceptuados del régimen de transparencia fiscal internacional, aquellos contribuyentes que demuestren que los ingresos obtenidos de dichas jurisdicciones provienen de inversiones en las cuales el Cincuenta por Ciento (50%) de los activos fijos de la empresa se encuentran ubicados en la jurisdicción de donde provengan los beneficios. Dicha excepción no será aplicable a los ingresos correspondientes a la cesión de uso o goce temporal de bienes, dividendos, ganancias por la enajenación de bienes muebles e inmuebles o regalías, que representen más del Veinte por Ciento (20%) de la totalidad de los ingresos obtenidos por las inversiones en dichas jurisdicciones.[181]

A efectos de la LISLR, son inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición cuando ocurran los siguientes supuestos: i) existan cuentas o inversiones en instituciones que se encuentren en dichas jurisdicciones; ii) exista un domicilio fiscal o un apartado postal en dicha jurisdicción; iii) exista una sede administrativa o un establecimiento permanente en dicha jurisdicción; iv) una persona jurídica sea constituida en dicha jurisdicción; v) exista presencia física en dicha jurisdicción; y vi) se celebre, regule o perfeccione cualquier negocio jurídico bajo las leyes de dicha jurisdicción.[182] De igual manera serán consideradas inversiones en dichas jurisdicciones todas las cuentas o inversiones que puedan tener los cónyuges, descendientes y ascendientes en línea recta y personas relacionadas en instituciones financieras de dichas jurisdicciones.[183] Asimismo, serán consideradas como del contribuyente aquellas transferencias bancarias ordenadas por éste a cuentas en instituciones financieras en dichas jurisdicciones, salvo prueba en contrario.[184]

En relación a los ingresos provenientes de dichas jurisdicciones, serán gravados en su totalidad en el ejercicio en que se causen, siempre que no hayan sido gravados con anterioridad en dicha jurisdicción, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones

[181] Artículo 101, Ley de Impuesto Sobre La Renta
[182] Artículo 102, Ley de Impuesto Sobre La Renta
[183] Artículo 103, Ley de Impuesto Sobre La Renta
[184] Artículo 104, Ley de Impuesto Sobre La Renta

sobre créditos fiscales por impuestos pagados en el extranjero, y se aplicará aun cuando no se haya efectuado distribución o repartición alguna de ingresos, dividendos o utilidades (aplicación del principio de renta presunta y las reglas anti-diferimiento de ingresos a efectos tributarios). Todas las cantidades recibidas de dichas jurisdicciones serán consideradas ingresos brutos o dividendos a efectos tributarios en Venezuela.[185]

Por su parte, el contribuyente, siempre que cumpla con los deberes formales establecidos en la misma LISLR y tratados con más detalle más adelante, podrá imputar los costos y deducciones de las actividades en dichas jurisdicciones para cada ejercicio fiscal a efectos de la determinación de su enriquecimiento neto del ejercicio.[186] En virtud de ello, los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con su declaración definitiva de impuestos para cada ejercicio, una declaración informativa de acuerdo a lo establecido en la Providencia Administrativa No. SNAT/2010/0023 de fecha 16/04/2010[187], mediante la cual el contribuyente hace del conocimiento de la Administración Tributaria la existencia de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, debidamente acompañada por toda la información relativa a dicha inversión (estatutos de la empresa, depósitos bancarios y demás documentos) que permitan demostrar y respaldar la inversión en dicha jurisdicción.[188]

Adicionalmente a la declaración informativa, el contribuyente deberá llevar una contabilidad separada de las actividades (ingresos y gastos) de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición a efectos de la determinación tributaria para cada ejercicio. Esta contabilidad deberá ser sumada a la contabilidad de las otras actividades que pueda tener el contribuyente con el

185 Artículo 105, Ley de Impuesto Sobre La Renta

186 Artículo 106, Ley de Impuesto Sobre La Renta

187 Providencia Administrativa que regula la presentación de la declaración informativa de las inversiones efectuadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Gaceta Oficial No. 39.407 de fecha 21 de Abril de 2010

188 Artículo 107, Ley de Impuesto Sobre La Renta

propósito de determinar la renta mundial obtenida para posteriormente efectuar el cálculo de los tributos correspondientes.[189]

En cuanto a las ganancias por enajenación de acciones o por liquidación o reducción de capital en una entidad ubicada en una jurisdicción de baja imposición, el contribuyente deberá determinar la ganancia o pérdida obtenida por motivo de dicha operación a efectos del cálculo del impuesto correspondiente.[190] Asimismo, el contribuyente podrá aplicar el crédito fiscal de impuestos pagados en el extranjero respecto a los tributos efectivamente pagados en jurisdicciones de baja imposición[191] de acuerdo a las limitaciones cualitativas y cuantitativas establecidas por la LISLR[192].

Del análisis de las disposiciones contenidas en la LISLR relativas al régimen de transparencia fiscal internacional, se puede apreciar que el objetivo principal del mismo es contrarrestar o anular las ventajas que ofrece para los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, la utilización de entidades interpuestas y otros mecanismos ubicados en territorios extranjeros de baja imposición con el fin único de evitar o diferir el pago de los impuestos correspondientes según la legislación venezolana, ya sea por factores de conexión subjetivos (nacionalidad, domicilio, residencia) u objetivos (territorialidad, hecho imponible).

En definitiva, el régimen de transparencia fiscal también tiene como objetivo que se incluyan dentro de la base imponible de los contribuyentes las determinadas rentas "pasivas", es decir, todas aquellas rentas no derivadas de actividades comerciales, obtenidas por estas entidades u otras formas legales en jurisdicciones de baja imposición aun cuando no haya habido una distribución efectiva de resultados. De esta manera se busca gravar a los contribuyentes de manera directa sobre las rentas netas obtenidas por concepto de actividades dentro del territorio de Venezuela,

189 Artículo 108 Ley de Impuesto Sobre La Renta
190 Artículo 109 Ley de Impuesto Sobre La Renta
191 Artículo 110 Ley de Impuesto Sobre La Renta
192 Artículo 2 Ley de Impuesto Sobre La Renta

así como aquellas rentas obtenidas en el extranjero según el criterio de la renta mundial, y de igual manera, gravar de forma presuntiva aquellos enriquecimientos no declarados debido a su diferimiento a través de figuras jurídicas establecidas en paraísos fiscales no declaradas debidamente en Venezuela.

III. Efectos del régimen de transparencia fiscal internacional

A efectos de hacer cumplir las obligaciones (deberes formales) establecidas en la LISLR en cuanto a la notificación a la administración tributaria de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición, el Código Orgánico Tributario (COT)[193], establece sanciones tanto pecuniarias como privativas de libertad para los contribuyentes que no cumplan con las obligaciones de informar a la administración tributaria de sus inversiones en jurisdicciones de baja imposición, de acuerdo a lo dispuesto en la LISLR y el COT.

Con respecto a las sanciones establecidas en el COT, se entiende por ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias, entre ellas: i) los ilícitos formales; ii) los ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; iii) los ilícitos materiales; y iv) los ilícitos sancionados con penas privativas de libertad.[194] De igual manera se establece, salvo ciertas excepciones establecidas por el mismo COT[195], que la responsabilidad de las personas naturales por los ilícitos tributarios es personal; y las personas jurídicas serán responsables por los ilícitos tributarios en los que incurran éstas. Sus directores, gerentes o administradores podrán ser condenados en caso de penas restrictivas de la libertad según lo previsto por el COT.[196]

---

193 Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001.

194 Artículo 80, Código Orgánico Tributario

195 Artículo 84, Código Orgánico Tributario

196 Artículo 90, Código Orgánico Tributario

En cuanto al caso concreto del régimen de transparencia fiscal internacional, los contribuyentes con intereses directos o indirectos en inversiones localizadas en jurisdicciones de baja imposición, deberán i) presentar las declaraciones informativas conjuntamente con sus declaraciones anuales del impuesto sobre la renta; y ii) llevar contabilidad separada de los ingresos y gastos de las actividades en esa otra jurisdicción a los efectos tributarios pertinentes, de acuerdo a lo analizado anteriormente. En el caso que los contribuyentes incumplan con dichos deberes formales establecidos en el COT[197], éstos podrán ser sancionados de acuerdo a las normas establecidas en el mismo texto normativa, antes analizadas. En las oportunidades en que el contribuyente incumpla la obligación de llevar los libros y registros contables exigidos por la administración tributaria, éste será sancionado con multa de Cincuenta Unidades Tributarias (50UT)[198]; y en las oportunidades en que el contribuyente incumpla con la obligación de presentar la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, el contribuyente será sancionado con multa de entre Un Mil (1000 UT) hasta Dos Mil Unidades Tributarias (2000 UT).[199]

Adicionalmente a las penas pecuniarias establecidas en el COT, éste establece penas privativas de libertad para aquellos contribuyentes que incurran en actos que constituyan defraudación tributaria[200]. Constituye defraudación tributaria la simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño que induzca en error a la administración tributaria y obtenga para sí o tercera persona un enriquecimiento indebido superior a Dos Mil Unidades Tributarias (2000UT). Estas acciones serán penadas con prisión de entre Seis (6) meses a Siete (7) años, y en caso de ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, estas penas serán aumentadas de la mitad a dos terceras partes de la pena principal[201].

197 Artículo 99, Código Orgánico Tributario
198 Artículo 102, Código Orgánico Tributario
199 Artículo 103, Código Orgánico Tributario
200 Artículo 115, Código Orgánico Tributario
201 Artículo 116, Código Orgánico Tributario

Asimismo a efectos del COT, se consideran indicios de defraudación tributaria, la omisión en la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal[202].

IV. Las normas de transparencia fiscal internacional y los convenios de doble imposición

Desde la firma del primer tratado para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal suscrito entre Venezuela e Italia en el año 1993[203], incluso antes de adoptado el sistema de renta mundial y la implementación del régimen de transparencia fiscal en virtud de la reforma tributaria del año 2001, era una práctica común incluir una cláusula de "Intercambio de Información". Esta cláusula se encuentra presente de forma consistente en los modelos internacionales para la suscripción de tratados para evitar la doble imposición internacional.[204]

De manera uniforme, los veintinueve (29) tratados para evitar la doble imposición fiscal y prevenir la evasión fiscal suscritos por Venezuela a la fecha, incluyen esta cláusula de intercambio de información para garantizar la obtención de información por parte de los gobiernos extranjeros en caso de así ser requerido por el gobierno de Venezuela y viceversa.

No es sino hasta 1998, cuando la OCDE emite un Reporte sobre Prácticas Fiscales Desleales[205] enfocado en atacar las prácticas desleales de las jurisdicciones de baja imposición, mediante el cual se analizan principalmente entre otros temas, los incentivos fiscales ofrecidos por estas jurisdicciones para atraer capital extranjero (tarifas tributarias sobre la renta reducidas o nulas) sino también y más importante, la falta de transparencia mostrada por estas jurisdicciones con relación al intercambio de información.

---

202 Artículo 117 (15), Código Orgánico Tributario

203 Gaceta Oficial Extraordinaria No. 4.580 de fecha 21 de Mayo de 1993

204 Modelo Naciones Unidas y Modelo OCDE

205 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, Reporte sobre Practicas Fiscales Desleales, Un Problema Global Emergente 1998.

A tal efecto y como consecuencia de la presión internacional sobre la materia, y en virtud de la publicación por parte de la OCDE de la llamada "lista negra" de países considerados que no cooperaban con la transparencia fiscal internacional; desde el año 2000 a la fecha, se han suscrito más de mil (1.000) Tratados para el Intercambio de Información Fiscal (TIIF), lo cual permite el acceso a información privilegiada por parte de gobiernos extranjeros, que de otra forma sería más complejo obtener debido a confidencialidad bancaria y otras normas de protección de inversión en dichas jurisdicciones.

Estos tratados buscan implementar los mismos mecanismos de intercambio de información mediante la cláusula de intercambio de información contenida en los tratados de doble tributación, pero en estos casos particulares, jurisdicciones antes consideradas "no cooperativas" de acuerdo con los estándares internacionales de transparencia fiscal, han implementado estos acuerdos bilaterales a fin de ofrecer ciertas garantías a la comunidad internacional y para prevenir y tratar de disminuir la evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

Es así, que el régimen de transparencia fiscal es una figura de relativa data reciente, implementado a nivel mundial, por un movimiento iniciado por la OCDE y las grandes potencias económicas, a fin de contrarrestar el abuso de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes para así evitar y evadir las consecuencias fiscales en sus países, mediante la utilización de mecanismos en jurisdicciones de baja imposición, que otrora no acarreaban mayores consecuencias por falta de legislación que atacara este problema así como carencia en los sistemas para obtener información al respecto. Hoy, a raíz de la globalización informática y los mecanismos para el intercambio de información, y gracias a la fuerte presión internacional, se limitan cada vez más estos mecanismos disponibles en jurisdicciones de baja imposición para el diferimiento de rentas o la evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

18. Ajuste por Inflación.

Eliana Rondón Vince*

Definición, causas y efectos de la inflación en la determinación de la utilidad financiera y fiscal de los contribuyentes.

Para analizar los efectos del fenómeno inflacionario sobre la tributación y específicamente en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, debemos conocer de qué se trata este fenómeno en la economía. La inflación se entiende como la tendencia al aumento constante en el nivel general de precios, o dicho de otra manera *"una tendencia hacia la disminución en el poder adquisitivo de una moneda"*[206].

Paulsen expresa que *"cuando la intensidad con que el volumen de circulación del dinero se expresa en un alza del nivel de precios; es decir, en un descenso de la capacidad adquisitiva de la unidad monetaria, nos hallamos en un estado inflacionario"*[207].

Los estudiosos de este fenómeno le han atribuido diversas causas, entre las que podemos enumerar como principales las siguientes:

1. Reducción del crecimiento económico
2. Exceso de liquidez en la economía
3. Mayor gasto público o déficit fiscal
4. Endeudamiento público.
5. Falta de disciplina fiscal en la administración financiera de los recursos públicos

* Licenciada en Ciencias Fiscales mención Rentas de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, cursante del postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello, ex - gerente de Asesoría Tributaria de KPMG Venezuela y ex - profesora de la materia Impuesto sobre la Renta en la Universidad Alejandro de Humboldt.

206 ORTIZ ANAYA, Héctor: Análisis Financiero Aplicado con Ajuste por Inflación. Universidad Externado de Colombia. Décima Edición. Pág. 443.

207 PAULSEN, Andrea: Teoría General de la Economía. México 1959. Pág. 64.

En una economía inflacionaria como la venezolana, al analizar la presentación de resultados financieros y fiscales obtenidos bajo valores nominales; es decir, sin ajuste por inflación financiero y fiscal los cuales tiendan a corregir los efectos distorsionantes de la inflación, se aprecian diferentes efectos producidos por el fenómeno inflacionario, los cuales conllevan a que los resultados presentados no reflejen la realidad ni la verdadera capacidad contributiva del Contribuyente. Algunos de dichos efectos son los siguientes:

1. Heterogeneidad de las partidas que conforman los estados financieros, ya que el Bolívar como unidad monetaria, no es exacta ante la pérdida en su poder adquisitivo, pues en los estados de resultados fiscales sino se toma en consideración los efectos distorsionantes de la inflación se estaría sumando partidas expresadas en bolívares de diferente poder adquisitivo, como por ejemplo:
   - Partidas representativas de Bolívares de cierre como el efectivo.
   - Partidas de activos en Bolívares con más de seis meses, como lo son las cuentas por cobrar, los efectos por cobrar o depósitos en bancos, que pierden valor por efectos de la inflación.
   - Partidas como los inventarios, que varían su fecha de antigüedad y muchas veces son mayores a seis meses.
   - Partidas en Bolívares de poder adquisitivo con diferentes fechas de antigüedad como propiedad, planta y equipo.

2. Pérdida por el mantenimiento de efectivo o cuentas por cobrar no ajustables debido a que el poder adquisitivo se va perdiendo con el tiempo, que a los efectos del Ajuste por Inflación Fiscal, se recoge con el Reajuste del Patrimonio Neto al Inicio que constituye una partida deducible.[208]

[208] Prevé el artículo 184 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que "Se acumularán en la partida del Reajuste por Inflación, como una disminución o aumento de la renta gravable, el incremento o disminución del valor que resulte de reajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio

3. Conveniencia financiera pero no fiscal, desde la óptica financiera presentar pasivos en moneda de curso legal y teniendo en cuenta que entre más tiempo se demore el pago de dichos pasivos, menor será el poder adquisitivo de los bolívares que se entregan al acreedor, siempre y cuando no causen intereses, pero desde un punto de vista fiscal con inconveniencia, por cuanto dichos pasivos disminuyen el Patrimonio Neto al Inicio cuyo ajuste es acumulado a la partida de conciliación fiscal del Reajuste por Inflación como una disminución de la partida deducible que genera el Reajuste Regular por Inflación Fiscal del Patrimonio Neto al Inicio.[209]

Así las cosas, la inflación como fenómeno que afecta la economía en Venezuela ha alcanzado niveles exorbitantes y entramos a partir de 1989 en los países afectados por este fenómeno y así se ha mantenido hasta la fecha, razón por la cual, un impuesto como el que grava la renta debe tomar en cuenta sus efectos a los fines de sincerar el enriquecimiento neto gravable y medir la verdadera capacidad contributiva, pues como hemos descritos es evidente que la inflación tiene efectos en la determinación del incremento o disminución del patrimonio de los contribuyentes.

En tal razón, nació la necesidad de incorporar, a partir de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta 1991[210], el Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal, el cual tiene como principal y único objetivo que los contribuyente reflejen una situación patrimonial y resultados económicos anuales, a los efectos determinativos de la base imponible, valores históricos corregidos por los efectos de la inflación.

---

gravable, con base a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas elaborado por en Banco Central de Venezuela, en el ejercicio gravable. Para estos fines se entenderá como patrimonio neto la diferencia entre el total de los activos y pasivos monetarios y no monetarios"

209 Sol Gil, Jesús. Tratamiento Fiscal de las Pérdidas Originadas por el Ajuste Por Inflación Fiscal. Libro de Memoria de las VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.

210 Gaceta Oficial N° 4330 del 13 de agosto de 1991.

Es indiscutible, que el Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal surge en Venezuela como una necesidad de adaptar la legislación impositiva a la renta a la economía del país, caracterizada en estos últimos años por un sostenido aumento de los precios de los bienes y servicios, que refleja una constante y generalizada pérdida del poder adquisitivo de nuestro signo monetario y su inclusión nos demuestra que el legislador reconoció legalmente el impacto que en nuestra economía produce el fenómeno inflacionario y su afectación en la medición de la capacidad contributiva que debe privar en nuestro sistema tributario, que por excelencia mide el impuesto que grava la renta.

Doctrina del ILADT sobre la Incidencia de la Inflación en el Sistema Tributario. Conclusiones de las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Los efectos distorsionantes de la inflación sobre la tributación ha sido objeto de estudio y análisis por destacados especialistas de la región, pues este flagelo de la economía ha afectado a todos los países latinoamericanos ocasionando efectos en los sistemas tributarios, razón por la que fue incluido como tema en el marco de las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Santiago de Chile en 1967, cuyos considerandos y recomendaciones fueron las siguientes:

> **"Tema 2: Incidencia de la Inflación en el Sistema Tributario.**
> **Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**
> ***Considerando:***
> 1. Que la inflación cuando alcanza niveles de la intensidad y duración con que la sufren algunos de los países latinoamericanos es elemento principalísimo en el deterioro de sus economías y factor de distorsión de sus sistemas tributarios;
> 2. Que la consideración de la inflación en los tributos debe ser coordinada con la adopción de una

política general anti-inflacionaria tendiente a controlar y eliminar el fenómeno con el objeto de concurrir a obtener la aspiración común de un desarrollo acelerado y auto sostenido que se construya sobre fundamentos de estabilidad económica;

3. Que la política tributaria debe propender entre sus fines a controlar el proceso inflacionario y mientras esto no ocurra, el sistema tributario deberá contener normas que tiendan a corregir las distorsiones señaladas a fin de restablecer la equidad;
4. Que las consideraciones negativas de la inflación afectan tanto al Fisco como a la generalidad de los contribuyentes.

Recomiendan:

1. Los sistemas tributarios deben estructurarse de modo tal que constituyan un instrumento eficaz para prevenir y combatir la inflación.
2. Que los institutos miembros propongan a sus gobiernos modificaciones en los sistemas tributarios a fin de que estos constituyan un instrumento más eficaz para prevenir y combatir la inflación.
3. Adaptar los sistemas tributarios en forma tal que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y que para los contribuyentes el tributo recaiga sobre la expresión real del valor de la materia imponible, entendiéndose por valores reales los depurados de los efectos distorsionados de la inflación; procurándose en todo los casos y a todos los efectos, la uniformidad de valores en las relaciones entre el Estado y las personas físicas y jurídicas del sector privado.
4. Que los gravámenes sobre los consumos se establezcan preferiblemente sobre base "ad valorem".
5. La base imponible de los gravámenes que afectan al patrimonio debe ser actualizada mediante mecanismo de ajuste.
6. El proceso de determinación de los gravámenes

que recaen sobre los ingresos deberá contemplar mecanismo de ajuste correctivos.

7. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes al patrimonio y sobre los ingresos, deben cumplir los siguientes requisitos:
   a) En los posible no deben introducir discriminaciones entre la carga tributaria que deben soportar los diferentes sectores o actividades afectos al impuesto, por el hecho de depurar o actualizar en mayor o menor grado los patrimonios o los ingresos de alguno de ellos, sino que deben tender a un grado similar de corrección de las distorsiones que la inflación introduce en la carga impositiva de los diferentes sectores o actividades; si en los impuestos a que los ajustes se refieren ello no fuera posible, deberá tratarse dentro del sistema tributario en su conjunto que dicha redistribución de la carga tributaria no se produzca.
   b) Los mecanismos destinados a lograr que el impuesto sobre la renta se aplique sobre utilidades reales, depuradas de los efectos de la desvalorización monetaria, no debe producir como consecuencia el hecho de desgravar utilidades reales obtenidas debido al proceso inflacionario, sino que deben diseñarse a fin de que dichas utilidades queden afectadas al impuesto.
   c) Las diferencias resultantes de los ajustes no deberán estar gravadas por los impuestos.
   d) Sin perjuicio de las correcciones de la base, las deducciones y mínimo gravables así como los tramos de las escalas progresivas deberán ser ajustados en forma automática en función al deterioro del poder adquisitivo de la moneda.
   e) Recomendar que los institutos nacionales estudien y sometan a las próximas Jornadas procedimientos de ajustes que satisfagan los

requisitos enunciados en el punto 6, para lo cual se habilitará un punto especial del temario."[211]

Se desprende de estas consideraciones y recomendaciones, que desde el año de 1967 se tomaron en cuenta los efectos distorsionantes del fenómeno inflacionario en la tributación y que en términos generales estas recomendaciones fueron dirigidas a que los sistemas tributarios contuvieran mecanismos correctivos, con el objeto de restablecer la equidad entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, así como que la cuantificación de la obligación tributaria recayera sobre valores imponibles reales; es decir depurados de los efectos de la inflación.

Tales medidas son de la mayor importancia en el Impuesto sobre la Renta, que grava enriquecimientos netos, por lo que su base de imposición debe recaer sobre la expresión real del valor de la materia imponible, entendiéndose por valor real del enriquecimiento las cifras depuradas de los efectos distorsionados de la inflación; procurándose en todo los casos y a todos los efectos una estricta simetría en la determinación de esos valores corregidos, en el que no se afecte al Estado ni a las personas físicas y jurídicas sujeta a imposición, por lo que el sistema debe procurar mantener un equilibrio para que la base de imposición recaiga sobre la expresión real del enriquecimiento.

Naturaleza del Ajuste por Inflación Fiscal.

La naturaleza del ajuste por inflación fiscal es discutida, ya que es realizado o compete a disciplinas de distintas índoles; sin embargo, podemos decir que su carácter es principalmente jurídico, económico y contable, por las razones siguientes:

i) **Jurídica**: por cuanto el procedimiento que lo regula está incluido en las normas tributarias, es decir, la Ley de Impuesto sobre la Renta y constituye una obligación a los efectos de determinar la base imponible para aquellos

[211] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Estatutos y Resoluciones de las Jornadas. Montevideo 1993. Páginas 37, 38 y 39.

contribuyentes sujetos al Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal. Esto no podría ser de otra forma, en virtud del Principio de Reserva Legal Tributaria.[212]

ii) **Económico**: por tratarse de una variable que determina el ajuste del nivel general de precios y por ende afecta la capacidad económica de las personas y entes sujetos a la imposición, materia que compete a la economía.

iii) **Contable**: en razón de que se tienen que realizar los asientos de regulación tanto a escala inicial como en forma regular, a efectos de obtener el enriquecimiento neto (base imponible) sobre base real.

No cabe dudas que en virtud del fenómeno inflacionario que afecta nuestra economía, resulta inexacto reflejar la medición de las partidas del balance general y del estado de resultados fiscales sobre valores históricos y mucho menos medir la verdadera capacidad contributiva como principio constitucional que rige nuestro sistema tributario, conforme al Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela[213]. Ante tales escenarios, resulta necesario corregir los efectos del fenómeno inflacionario de la economía en la determinación del enriquecimiento neto, por lo que a los fines de superar las distorsiones de los valores nominales de los costos históricos, se prevé el Sistema de Ajuste por Inflación de las empresas que está regulado dentro de las normas contenidas en la Ley que rige el Impuesto sobre la Renta, a los fines de determinar el enriquecimiento neto o pérdida ajustada a la realidad y con ello medir, sobre una base no distorsionada, la verdadera capacidad contributiva.

---

212 Establece el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, que "Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1.- Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos..."

213 Prevé nuestra Carta Magna en su artículo 316 que "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad , así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos".

Aspectos normativos del Ajuste por Inflación Fiscal como elemento determinativo del enriquecimiento neto o pérdidas.

Establece el Artículo 178 de la Ley de Impuesto sobre la Renta lo siguiente:

> "A los efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 173 de esta Ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de su ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, conforme al procedimiento que a continuación se señala. El mayor o menor valor que se genere de la actualiza los activos y pasivos no monetarios y disminuciones durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, serán acumulados en una partida de conciliación fiscal que se denominará Reajuste por Inflación y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable, con excepción de las empresas en etapa preoperativa, para los cuales el reajuste sólo se tomará en consideración para la determinación de la renta neta gravable en el período siguiente a aquel en que se incorporaron en el sistema de ajuste por inflación de conformidad con el artículo 174 de esta Ley.
> A partir de la vigencia de esta Ley, aquellos contribuyentes que efectuaron el reajuste regular bajo la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, se ajustarán a lo previsto en este Capítulo."

Este artículo debe interpretarse en concordancia con el Artículo 1 de la misma Ley en el cual se define el hecho imponible que genera la obligación tributaria, no es otro que la obtención de enriquecimientos anuales netos y disponibles de cualquier origen obtenidos dentro o fuera del país por los domiciliados

o residentes en Venezuela, y para aquellos no domiciliados o no residentes, únicamente, por aquellos enriquecimientos de fuente venezolana. En tal razón, es indiscutiblemente que este tributo por excelencia mide la capacidad contributiva, ya que precisamente grava el incremento patrimonial obtenido anualmente[214], enriquecimiento este que sin lugar a dudas se ve afectado por el fenómeno inflacionario, en este sentido es indispensable que la Ley establezca medidas de corrección monetaria con el objeto de determinar la base imponible sobre valores reales depurados de los efectos de la inflación, siendo esto precisamente lo que busca corregir el Sistema de Ajuste por Inflación en la legislación impositiva venezolana a la renta, pues de lo contrario se gravarían rentas ficticias o irreales. En este sentido, el Artículo 4 de la Ley in comento, establece la base imponible para determinar el enriquecimiento neto y expresa lo siguiente:

> "Son enriquecimientos netos los incrementos del patrimonio que resulten de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones permitidas en esta Ley, sin perjuicio, respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley.
> A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinante de los ingresos costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial.
> La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial."

De la norma transcrita se desprende, que para obtener los enriquecimientos netos por las actividades de fuente territorial debe

[214] Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007).

considerarse el Ajuste por Inflación previsto en la Ley, que constituye un elemento fundamental para cuantificar la base imponible sobre valores reales, puesto que la Ley considera el resultado neto del Ajuste por Inflación como partida en la determinación de la base imponible del impuesto que grava los incrementos patrimoniales, respetándose de esta manera los Principios de Equidad y Capacidad Contributiva.

Ciertamente, del contenido e interpretación de los artículos transcritos, se puede entrever con palmaria claridad que **el mayor o menor valor** que se genere de actualizar el patrimonio neto y los activos y pasivos no monetarios **deben ser acumulados en una partida de conciliación fiscal denominada "Reajuste por Inflación"**.

Así las cosas, la Ley de ISLR prevé los procedimientos para el ajuste de las partidas no monetarias de los activos (inventarios; propiedad, planta y equipo, y otros activos no monetarios distintos), así como de los pasivos y del patrimonio neto, que no entramos a considerar ni explicar, ya que este texto es de teoría general y nuestro trabajo busca dar una visión general.

19. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Carlos Enrique Paredes*

1. Introducción

El presente trabajo se centra en el análisis y conclusión sobre la aplicación en el país de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que según directriz emanada de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela

* Abogado egresado en el año 2003 de la Universidad Central de Venezuela (UCV). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Socio desde el año 2005 del Despacho de Abogados Paredes & Asociados.

(FCCPV) integran los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en Venezuela. No obstante lo previsto por la Federación las referidas normas técnicas no son jurídicamente obligatorias, pues ninguna ley nacional las establece como obligatorias para contadores y terceros en general ni tampoco la FCCPV tiene la facultad legal de establecer o de prever normas técnicas de carácter obligatorio.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, las NIIF gozan de reconocimiento y aceptación internacional en la formación y presentación de los estados financieros, y asimismo tanto el Código Orgánico Tributario (COT) como la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) prevén la obligación formal de los contribuyentes de llevar su contabilidad según los principios de contabilidad de aceptación general en el país, no obstante que en virtud de la reserva legal que priva en materia tributaria, los criterios técnicos que rigen la determinación de la base imponible del tributo, en el caso específico, el impuesto sobre la renta, vienen contenidos en la respectiva ley especial.

El presente trabajo, relativo a la *"Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad"*, tiene una relación directa con el Impuesto sobre la Renta, por lo que nuestro análisis y conclusiones se desarrollan en relación a ese tributo. Asimismo, nuestro trabajo lo abordamos desde la perspectiva de las sociedades mercantiles.

2. Las normas internacionales de contabilidad como principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en Venezuela.

Las reglas técnicas denominadas *"Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)"* -que constituyen los denominados Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG) en Venezuela-, uniforman la presentación de los estados financieros y la información contenida en los mismos.

Las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) aprobadas por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de

Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), constituían hasta el 2007 los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en Venezuela (Ven-PCGA). Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) -previamente identificadas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)- tenían hasta ese momento solo una aplicación supletoria.

En tal sentido, en el año 1997 el Directorio había establecido en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 0 (DPC-0) *"Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados"* [215], que los contadores públicos venezolanos debían guiarse, en primer lugar, por los principios de contabilidad generalmente aceptados publicados por la Federación, y si algún aspecto no fuera tratado por esos principios, por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité Internacional de Principios de Contabilidad, en inglés International Accounting Standars Commitee (IASC), precedente del International Accounting Standard Board (IASB), este último constituido en el 2001.

Los principios de contabilidad dictados desde 1973 hasta el 2001 por el International Accounting Standars Commitee (IASC) se denominan Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y los dictados por el International Accounting Standard Board (IASB), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Asimismo, las interpretaciones de las NIC y NIFF se conocen con las siglas SIC y CINIIF. Los referidos principios e interpretaciones, en su conjunto denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), tienen amplia aceptación internacional, y facilitan la formación y presentación uniforme de la información financiera.

Modificando la situación planteada, el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó mediante el Boletín de Aplicación VEN-NIF 0 *"Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas*

[215] Aprobada por el Directorio Nacional Ampliado reunido en Cabimas, Estado Zulia, los días 28 de febrero y 1° de marzo de 1997.

Internacionales de Información Financiera" (BA VEN-NIF 0)[216] la adopción de las NIIF como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en Venezuela[217], que hasta ese momento solo aplicaban de forma supletoria. En su conjunto las NIIF -integradas por las NIC, NIIF, SIC y CINIIF- y los Boletines de Aplicación, se denominarán VEN-NIF.

Establece el Boletín de Aplicación VEN-NIF 0 que la incorporación de una NIIF como Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), comprenderá el análisis técnico de la respectiva norma técnica y el desarrollo de los proyectos de Boletín de Aplicación (BA VEN-NIF) por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC). Tales BA VEN-NIF se someterán a consulta pública por un lapso no menor a 30 días, como paso previo a su aprobación en un Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y posterior publicación en la página web de la FCCPV[218].

---

[216] Boletín de Aplicación VEN-NIF 0 "Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera" (BA VEN-NIF 0), Directorio Nacional Ampliado, La Puerta, Estado Trujillo, del viernes 18 y sábado 19 de marzo de 2011, En: FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (FCCPV) [en línea]. [Consultado el 13 de mayo de 2012]. Disponible en Web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Bole-BAVENNIF0V5.pdf>

[217] En el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), reunido en Acarigua-Araure, Estado Portuguesa, los días 30 y 31 de enero de 2004, se decidió armonizar el modelo de contabilidad venezolano al entorno internacional con fundamento en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Los días 16 y 17 de julio de 2004, en un Directorio Nacional Ampliado reunido en Caracas, Distrito Capital, se discutió y aprobó el Plan de Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que, entre otros aspectos, establece la revisión obligatoria de cada Norma Internacional de Información Financiera por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, con base en la realidad económica y legal venezolana y su aprobación posterior en un Directorio Nacional Ampliado, como requisitos previos a su aplicación en Venezuela.

[218] Señalan los párrafos 10 y 11 del Boletín de Aplicación VEN-NIF 0 "Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información

En tal sentido, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) señala expresamente mediante el Boletín de Aplicación VEN-NIF No. 8 *"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela"* (BA VEN-NIF 8) las NIC, NIIF, SIC y CINIFF que regirán en Venezuela. La Federación señala asimismo que las NIIF aplicarán en el caso de las *Grandes Entidades*, para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1° de enero de 2008 y en el caso de las *Pequeñas y Medianas Entidades* para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2011 (en este caso aplicarán las NIIF para PYMES).

A continuación analizaremos sobre la validez jurídica del empleo de las NIIF y en general las VEN-NIF, en la formación de los estados financieros, de forma tal, que el balance general y el estado de ganancias y pérdidas preparados según esos principios de contabilidad, puedan ser propuestos por los administradores a la asamblea de accionistas de una sociedad mercantil, a los fines de su aprobación, y una vez aprobados, considerados para decidir el reparto de dividendos y los supuestos de liquidación de la sociedad o limitación o reintegro del capital social, cuando los mismos sean aplicables.

Financiera" (BA VEN-NIF 0), que las NIIF, para su adopción con carácter de principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, deberán ser sometidas a un análisis técnico respecto a los impactos de aplicabilidad en el entorno venezolano, desarrollado por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y sometidas a consulta pública por un lapso no menor a 30 días, como pasos previos a su aprobación en un Directorio Nacional Ampliado. Tales NIIF deberán ser publicadas en la página web de la FCCPV.

Con base en los análisis técnicos de las NIIF y por las observaciones, sugerencias y comentarios recibidos y evaluados para cada norma, el CPPC desarrollará los proyectos de los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), tomando en consideración el entorno económico y legal venezolano, así como lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB y en la Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales de *"NIIF para las PYMES"*, para indicar las condiciones de aplicación de cualquiera NIIF. Tales BA VEN-NIF se someterán a consulta pública por un lapso no menor a 30 días, como pasos previos a su aprobación en un Directorio Nacional Ampliado y posterior publicación en la página web de la FCCPV.

3. Validez jurídica de los PCGA

Las NIIF constituyen actualmente, según la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país, no obstante, los mismos no son jurídicamente obligatorios en Venezuela para los contadores ni para los terceros en general.

Es de observar que, la Federación fundamenta la competencia de dictar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en Venezuela en el artículo 22 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública[219], norma que establece la facultad de dictar reglamentos internos a los fines de contribuir al desarrollo y protección de la profesión de contador público[220], y asimismo en el artículo 34 literal a) de los Estatutos de la Federación que señala como atribución de su Directorio Nacional Ampliado sancionar y promulgar los reglamentos que dicte la Federación en materia de principios de contabilidad.

Sin embargo, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) no tiene la facultad legal de emitir principios de contabilidad; circunstancia necesaria para predicar la obligatoriedad jurídica de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). En efecto, la Federación es una persona de derecho público de carácter corporativo, por lo que en atención al principio de legalidad en materia administrativa, sus competencias requieren texto legal expreso[221], y en tal sentido, sus únicas facultades normativas previstas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública solo comprenden el dictar su código de ética profesional y su reglamento interno, y no incluyen la regulación jurídica de principios de contabilidad. Si bien la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) fundamenta su competencia para establecer los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

[219] Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. Gaceta Oficial No. 30.273 del 5 de diciembre de 1973.

[220] Artículo 22 numeral 8 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.

[221] Artículos 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

(PCGA) en el artículo 22 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, esa norma no le confiere a la Federación tal facultad sino que únicamente la autoriza a dictar reglamentos internos. Coincide la doctrina nacional en señalar lo antes expuesto[222].

Por consiguiente, si bien el reconocimiento técnico que se le pueda atribuir a las NIIF le otorga eficacia en la consecución de la uniformidad en la preparación y presentación de los estados financieros, los mismos no son jurídicamente obligatorios en Venezuela.

Por excepción, en los sectores: financiero, seguros y mercado de valores, las leyes que rigen esas materias le otorgan competencias a los respectivos entes reguladores para dictar normas técnicas en el área contable orientadas por los principios de contabilidad de aceptación general. Señalamos a título de ejemplo, algunas de esas facultades que prevén las referidas leyes especiales.

- La Ley de Instituciones del Sector Bancario[223] le atribuye competencia normativa a la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario para dictar las normas contables orientadas según principios de contabilidad de aceptación general.
- La Ley de la Actividad Aseguradora[224] establece que la contabilidad de los sujetos regulados por esta ley y de las

---

222 Al respecto señala el Dr. Alfredo Morles Hernández lo siguiente: *"No existe ninguna disposición legal que haya definido unos principios de contabilidad que tengan carácter obligatorio y a los cuales se atribuya el ser 'generalmente aceptados'. (...) Los principios contables generalmente aceptados son declaraciones de un organismo profesional que no tiene potestades normativas y, por lo tanto, carecen de coercibilidad. Su eventual obligatoriedad podría derivarse de su reconocimiento judicial como usos, caso por caso y 'principio' por 'principio'"* (MORLES HERNANDEZ, Alfredo, ***Curso de Derecho Mercantil, Tomo I: Introducción, La Empresa, EL Empresario.*** 6ª Ed. Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, 2002, páginas 412-413).

223 Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicada en Gaceta Oficial No. 6.015 Extraordinaria, de fecha 28 de diciembre de 2010, que derogó la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, publicada en Gaceta Oficial No. 5.892 Extraordinaria, de fecha 31 de julio de 2008.

224 Ley de la Actividad Aseguradora, publicada en Gaceta Oficial No. 5.990 Extraordinario, de fecha 29 de julio de 2010.

cooperativas que realicen actividad aseguradora, se hará de conformidad con lo establecido en los Manuales de Contabilidad y Códigos de Cuentas que dicta la Superintendencia. Los mencionados manuales y códigos se adaptarán a los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas internacionales de contabilidad.

- La Ley de Mercado de Valores[225] faculta a la Superintendencia Nacional de Valores (antes Comisión Nacional de Valores) para determinar la forma y contenido de los estados financieros que deben presentar obligatoriamente las sociedades que pretendan hacer oferta pública de valores tomando en cuenta los principios de contabilidad de aceptación general.

En otros países la regulación acerca de los principios de contabilidad, puede ser hecha por el Legislador o por una autoridad administrativa con facultades normativas para regular sobre esos principios de contabilidad. Sin embargo, en el caso del ordenamiento jurídico venezolano, no existe una normativa que reconozca y prescriba con alcance general cuales son las reglas y principios de contabilidad de aceptación general.

Asimismo, compartimos la opinión de que los principios de contabilidad de aceptación general no constituyen una costumbre mercantil, a la cual refiere el artículo 9 del Código de Comercio, y por tanto, no puede atribuírseles la condición de obligatorios en virtud de esa condición[226].

---

225 Ley de Mercado de Valores, publicada en Gaceta Oficial No. 39.489, de fecha 17 de agosto de 2010, que derogó la Ley de Mercado de Capitales, publicada en Gaceta Oficial No. 6.565, de fecha 22 de octubre de 1998.

226 Al respecto señala el Dr. Humberto Romero-Muci lo siguiente: *"(...) hay quienes sostienen que los Principios de Contabilidad de Aceptación General pueden devenir en obligatorios como costumbre mercantil con fundamento en el artículo 9 del Código de Comercio. Esta es la caracterización, hoy superada, que ha correspondido a los primeros enfoques jurídicos sobre la naturaleza de las reglas sobre la contabilidad.(...).*

En nuestra opinión, el pretendido valor vinculante de los 'principios de contabilidad de aceptación general' como 'costumbre mercantil' es muy relativo. Aparte de las dificultades probatorias que implica su traída al proceso judicial, la reiteración

Sin embargo, compartimos el criterio de atribuirle eficacia vinculante a los principios de contabilidad de aceptación general a través de la técnica del **concepto jurídico indeterminado**, con el fin de determinar el **valor real** del acervo social, exigencia que para el balance prevé el artículo 304 del Código de Comercio.

En efecto, autorizada doctrina nacional en la materia señala la posibilidad de activar la eficacia vinculante de las técnicas de cuantificación y presentación de la información financiera, de forma indirecta, a través de la técnica del concepto jurídico indeterminado, para dar sentido al enunciado de las normas de los artículos 304 y 307 del Código de Comercio, en su referencia a la determinación del valor real del acervo social y de la **utilidad liquida y recaudada** como presupuesto de distribución del beneficio como dividendo en el derecho de sociedades[227]. Criterio manifestado a propósito de la aplicación de las reglas técnicas sobre presentación de estados financieros ajustados por inflación, en ese momento identificadas como Declaración de Principios de Contabilidad No. 10, emanada de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), y Publicaciones Técnicas Nos. 14 y 19 sobre Reestructuración de Patrimonio, las cuales incluían interpretaciones sobre el tratamiento de las partidas actualizadas del patrimonio para fines de distribución de dividendos, aumentos, reducciones, pérdida y restitución del

---

de la práctica contable es decisiva para afirmar la existencia de la costumbre y sus efectos vinculantes. En todo caso, (...) un principio contable nuevo no tiene virtualidad normativa como costumbre mercantil, precisamente por su falta de inveteración. (...)

Pero hay más para enervar la condición de las reglas y principios contables como costumbre mercantil. Aparte del usus, o elemento material o externo (esto es, repetición general, uniforme, constante, frecuente, y pública de cierta conducta) se hace requerido otro elemento, esta vez de carácter espiritual o interno, la opinio, (es decir, conciencia de obligatoriedad). Ambos elementos son altamente problemáticos, pues no es difícil advertir que sus perfiles son realmente vaporosos. (...)". (ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y el Revés de la Contabilidad***, Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, páginas 73-74).

227 Ver opinión del Académico Dr. Humberto Romero-Muci, en ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y El Revés de la Contabilidad.*** Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, página 71.

capital social[228]. No obstante, tal y como señala la doctrina, la aplicación vinculante de los principios de contabilidad, por la vía indirecta del concepto jurídico indeterminado, debe justificarse en cada caso concreto en que se pretenda su aplicación y que por esa misma razón será controlable por el juez en base a razones de pertinencia, consistencia y buena fe[229].

En el mismo sentido de la referida doctrina nacional, en nuestra opinión, para demostrar la vinculación de los principios de contabilidad de aceptación general en el país, debemos concluir sobre la idoneidad técnica de los mismos en la función de expresar el acervo social, cumpliéndose así con los requerimientos que sobre el **balance** prevé el artículo 304 del Código de Comercio. En tal sentido, debemos plantearnos si la omisión de los principios de contabilidad afectará la expresión del valor real del patrimonio de una sociedad mercantil, equivalente a la diferencia entre su activo y pasivo. En esa expresión del patrimonio también está comprendida la cuantificación exacta del resultado, sea ganancia o pérdida, que haya obtenido la sociedad mercantil para el correspondiente ejercicio económico, según lo previsto en el mismo artículo 304 del Código de Comercio.

Así como la doctrina nacional argumentó la vinculación, mediante la técnica del concepto jurídico indeterminado, de las normas sobre cuantificación y presentación de estados financieros ajustados por inflación, por nuestra parte nos referiremos a esas mismas normas, para analizar la idoneidad técnica y por tanto, la vinculación de los principios de contabilidad de aceptación general en el país a los fines que prevé el artículo 304 del Código de Comercio.

---

228 ROMERO-MUCI, Humberto, "Aspectos Jurídicos de los principios de contabilidad sobre presentación de estados financieros ajustados por inflación (DPC No. 10) y la Publicación Técnica sobre Reestructuración de Patrimonio (PT-19)", ***Revista de Derecho Tributario No. 78***. Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Enero-Marzo 1998, páginas 48-77, y en ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y El Revés de la Contabilidad.*** Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, páginas 60-61.

229 ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y El Revés de la Contabilidad.*** Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, página 73.

Las normas sobre cuantificación y presentación de estados financieros ajustados por inflación, estaban previstas en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 10 (DPC-10) *"Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación"*[230], y ahora en el Boletín de Aplicación VEN-NIF No. 2 *"Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF"* (BA VEN-NIF 2)[231], publicado por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), y asimismo en la NIC 29 *"Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias"*[232].

Refieren esas normas técnicas la metodología para la corrección de las distorsiones que causa la inflación en los estados financieros, que en el caso del balance general produciría la subestimación del valor de los activos no monetarios y por tanto, del patrimonio neto. En el estado de ganancias y pérdidas, como consecuencia de la inflación, se determinarían plusvalías ficticias en ocasión de la negociación de inversiones, inventarios y activos fijos cuyos costos históricos son inferiores a su equivalente en moneda actual o de cierre, sobrestimándose así la ganancia

230 Declaración de Principios de Contabilidad Número 10 (DPC 10) (Revisada e integrada 6-12-2000) "Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación", aprobada por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) el 6 de diciembre de 2000. , En: FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (FCCPV) [en línea]. [Consultado el 13 de mayo de 2012]. Disponible en Web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Bole-BAVENNIF0V5.pdf>

231 Boletín de Aplicación VEN-NIF No. 2 "Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF" (BA VEN-NIF 2). En: FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (FCCPV) [en línea]. [Consultado el 13 de mayo de 2012]. Disponible en Web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/BAVENNIF2V1.pdf>

232 Norma Internacional de Contabilidad 29 "Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias". En: FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (FCCPV) [en línea]. [Consultado el 13 de mayo de 2012]. Disponible en Web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIC-29-2010.pdf>

del período. Asimismo, los cargos por depreciación o amortización de activos fijos, calculados sobre el valor histórico neto, subestiman el gasto correspondiente y sobrestiman la utilidad. Por otro lado, en los estados financieros "históricos" (no ajustados por inflación) se ignoran por completo las pérdidas y ganancias monetarias. Si la empresa pierde por exposición a la inflación, la omisión en cuestión implica una sobrestimación de la utilidad. Contrariamente, si la empresa gana por exposición a la inflación, se subestimará la utilidad, pues la ganancia oculta no será exteriorizada o revelada[233].

A propósito del ajuste por inflación de estados financieros hay que distinguir entre las partidas *no monetarias* y las *monetarias*. Las primeras son aquellas que no mantienen un valor nominal fijo, esto es, pueden presentar variación en su precio específico durante un período dado. Este el caso de los activos fijos, inventarios, gastos pre-pagados y cargos diferidos, inversiones, créditos diferidos y cuentas de patrimonio. Por el contrario, las partidas *monetarias* son aquellas que por su propia naturaleza tienen un valor nominal fijo en moneda de curso legal. Para estas partidas no hay posibilidad de cambio en su precio específico.

Para efectuar el ajuste por inflación está el método del Nivel General de Precios (NGP) -también denominado *"conversión a moneda homogénea"* o *"método de precios constantes"*-, que consiste en el cambio del valor de la moneda para considerar las variaciones en el poder adquisitivo de aquella. Ese método comprende la actualización o ajuste del valor de activos y pasivos no monetarios según la variación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, emitido por el Banco Central de Venezuela (BCV), que sustituye al Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas. Para el referido ajuste se aplicará el factor de actualización entre la fecha de incorporación de la partida en

[233] En tal sentido, la repercusión de la inflación sobre los estados financieros y la corrección monetaria de la información financiera están desarrollados ampliamente en ROMERO-MUCI, Humberto, ***La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal.*** Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 2005, páginas 109-158.

el patrimonio o la fecha del anterior balance ajustado por inflación y la fecha del ajuste. Significará la actualización o el ajuste un aumento o disminución del patrimonio neto, según el incremento de activos y pasivos no monetarios, respectivamente.

En el estado de evolución del patrimonio neto se ajustará a moneda de cierre el saldo inicial y los movimientos de los rubros de patrimonio en el período (aumentos de capital, distribución de dividendos, reposición de pérdidas, etc.), según el respectivo factor de actualización.

Con respecto al estado de resultado, los ingresos y gastos monetarios se ajustan por el factor de actualización entre el mes en que la operación fue registrada y el mes de cierre. Asimismo, los gastos no monetarios (principalmente costo de venta y depreciación) son actualizados en base a los valores ajustados por inflación de los correspondientes activos.

Al método *"Nivel General de Precios"* se agrega el método de *"costos corrientes"* (en su conjunto método *"mixto"*), que significa para el caso de las partidas no monetarias el reconocimiento de los cambios específicos de precios -mas allá que esos precios o valores "corrientes" no se realicen mediante transacciones con terceros-.

Ante los efectos distorsionantes que genera la inflación en los estados financieros, el propósito de las referidas normas técnicas es revelar un patrimonio que considere la cuantía de las distintas operaciones expresadas en una moneda homogénea, la de cierre. Según lo expuesto, consideramos correcto decantarnos por la formulación de estados financieros ajustados por inflación y no por los "históricos" (no ajustados por inflación).

Es de observar que según la misma doctrina nacional, existe la opción de inclinarse entre estados financieros ajustados por inflación o "históricos". Sin embargo, esa misma doctrina señala que quien alegue que una determinada metodología -la relativa a estados financieros ajustados por inflación- no es idónea para representar la razonabilidad de la situación financiera de una

entidad, deberá probar no solo la falta de una idoneidad metodológica sino como la desviación técnica produciría decisiones incorrectas, con respecto a la repartición de dividendos o la compra o venta de acciones de una sociedad, situación que significaría un daño material a interesados en la información financiera[234].

En tal sentido, en Venezuela se ha alegado que las técnicas de corrección monetaria no son idóneas para el sector financiero dada la composición del patrimonio de las instituciones que forman parte de ese sector, integrado fundamentalmente por cuentas monetarias. Por tal razón, la contabilidad del sector financiero se expresa en cifras históricas, según disposición de la

[234] Señala al respecto el Dr. Humberto Romero-Muci lo siguiente: *"Desde un punto de vista jurídico, el problema consiste en establecer, si en atención a la incuestionable falta de uniformidad de la unidad de cuenta en inflación y al amparo del artículo 304 del Código de Comercio, la cuantificación de la información financiera debe hacerse en moneda histórica o en moneda homogénea según la técnica a la que se refiere la DPC No. 10 (ahora VEN-NIF No.2).*
Nosotros hemos sostenido que la norma en cuestión, da cabida a una libertad de acción para el comerciante, quien puede optar según su prudente juicio, entre una u otra metodología en función de la estructura patrimonial y naturaleza de la actividad que la entidad realice y sea más idónea para representar la situación financiera de la entidad, esto es, para cumplir el fin técnico de la contabilidad de garantizar la producción de la ***información útil****.*
*Dada la libertad a priori a favor del comerciante, aquel interesado que alegue que una determinada metodología no es idónea para representar la razonabilidad de la situación financiera de una entidad, deberá probar no solo la falta de idoneidad metodológica, sino como la desviación técnica se traduce en un daño material a los interesados en la información financiera (**i.e.** en la distribución de dividendos y otras participaciones sociales, el error en la toma de decisiones sociales, compra o venta de acciones de la sociedad, etc.).*
*Confirma lo dicho con anterioridad que, en nuestro medio ha sido constante la alegación de que las técnicas de corrección monetaria no son idóneas para el sector financiero dada la composición de su patrimonio fundamentalmente por cuentas monetarias. Por tal razón, la contabilidad del sector financiero se expresa en cifras históricas, incluidas las empresas en que estas tengan inversiones, así como la participación patrimonial correspondiente, según expresa disposición de la Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras, **ex** artículo 12 del Manual de Contabilidad para Bancos y otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo"* (ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y el Revés de la Contabilidad***. Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, páginas 132-134).

Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras. Asimismo, ha existido la discusión de que se entiende por utilidades **líquidas** y **recaudadas** a los fines del artículo 307 del Código de Comercio, cuya existencia es condición legal para la distribución de dividendos, problema que se potencia en grado radical cuando la determinación del resultado contable se efectúa tomando en consideración moneda homogénea y no histórica[235].

No obstante las observaciones que podrían plantearse con respecto a las normas técnicas sobre estados financieros ajustados por inflación, consideramos la pertinencia de la aplicación del referido principio de contabilidad, en virtud del fenómeno inflacionario que afecta nuestra economía de forma persistente. En efecto, ante los efectos distorsionantes que produce la inflación en los estados financieros "históricos" consideramos que los administradores y accionistas de una sociedad mercantil pueden argumentar y demostrar que la preparación de estados financieros ajustados por inflación, les permite alcanzar el valor real del patrimonio de esa sociedad.

Mediante el análisis de las normas financieras sobre cuantificación y presentación de estados financieros ajustados por inflación, concluimos que los principios de contabilidad de aceptación general en sí mismos no son jurídicamente obligatorios, sin embargo, sí podrían ser vinculantes frente a terceros en la medida que materialicen el concepto jurídico indeterminado *"valor real"* relativo al acervo social y como parte de ello, permitan el cumplimiento de la exigencia de *"exactitud"* en la cuantificación de ganancias o pérdidas de la sociedad mercantil, tal y como prevé el artículo 304 del Código de Comercio.

---

235 Señala el Dr. Humberto Romero-Muci lo siguiente: *"(...) la interminable discusión de que se entiende por líquido y recaudado a los fines del artículo 307 del Código de Comercio, como condición legal de distribución del dividendo, para lo cual tiende a confundirse la cualidad de 'recaudado' con la condición de que el beneficio esté respaldado por efectivo y no simplemente realizado, problema que se potencia en grado radical cuando la determinación del resultado contable se efectúa tomando en consideración moneda homogénea y no histórica. (...)"* (ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y el Revés de la Contabilidad***. Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, páginas 61-62).

En tal sentido, para ser efectivamente vinculantes los principios de contabilidad en su aplicación, individualmente y en su conjunto, deberán apuntar a la determinación de la verdadera situación patrimonial de una entidad, otorgándole a los respectivos estados financieros razonabilidad con respecto a la información contenida en los mismos; situación que deberá ser demostrable ante accionistas y terceros. Podemos citar como ejemplo de otra norma técnica que coadyuve al referido propósito, la NIC 37 *"Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes"* que prevé el registro de pasivos contingentes,[236] que significaría un egreso en el estado de resultado y, por consiguiente, una disminución de las ganancias del periodo y, en definitiva, del patrimonio. Omitir ese principio significaría una sobreestimación de la utilidad, y según la cuantía del pasivo, que se puedan asumir decisiones que no se correspondan con la situación financiera de una entidad, tales como el reparto de dividendos inexistentes, o que se concluya incorrectamente sobre la improcedencia de la obligación de reintegrar o limitar el capital de una sociedad mercantil.

Corresponderá entonces a los administradores preparar estados financieros ajustados por inflación, y conformes con los demás principios de contabilidad que permitan expresar el valor real del acervo social de la sociedad mercantil, con el fin de que sean propuestos como el balance a que refiere el artículo 304 del Código de Comercio, para su aprobación por la asamblea de accionistas.

Según lo antes expuesto, concluimos en los términos expuestos, que el balance general y el estado de ganancias y pérdidas según principios de contabilidad, podrían representar documentos idóneos para ser aprobados por la asamblea de accionistas, y servir para determinar la procedencia y la cuantía de un reparto de dividendos y para decidir sobre las situaciones de reintegro o

[236] Norma Internacional de Contabilidad 37 *"Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes"*. En: FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (FCCPV) [en línea]. [Consultado el 13 de mayo de 2012]. Disponible en Web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIC-37-2010.pdf>

limitación del capital social, o liquidación de la sociedad cuando no se proceda con el reintegro o limitación del capital.

4. Relevancia de la contabilidad y de los PCGA en la determinación y fiscalización tributaria.

4.1. Utilidad de la contabilidad en la determinación de la renta neta fiscal y autoliquidación del impuesto sobre la renta.

La reserva legal se extiende a todos los elementos del tributo[237], correspondiéndole solo a la Ley definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo -o base imponible- e indicar los sujetos pasivos del tributo. En el caso específico del Impuesto sobre la Renta, la respectiva Ley prevé las reglas para la determinación de la renta neta fiscal y por tanto, de ese impuesto, algunas de las cuales mencionamos a continuación de forma resumida:

(i) La disponibilidad de los enriquecimientos, en el momento de su *causación, cobro* o *devengo*[238], según la operación que origine esa ganancia, como presupuesto para su gravamen con el impuesto.

(ii) La causación de los gastos como condición para su deducción, en el caso de los egresos que están asociados a ingresos disponibles en el momento de su causación[239]. Cuando los ingresos sean disponibles en el momento de su cobro, las deducciones deben estar necesariamente pagadas para ser deducibles[240].

---

237 Artículo 3 del Código Orgánico Tributario: *"Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:*
1. *Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. (...)".*

238 Artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

239 Artículos 27 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

240 Artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

(iii) La identificación del resultado territorial con respecto al extraterritorial, y la prohibición de neutralizar la pérdida extraterritorial con los enriquecimientos territoriales[241].
(iv) La exclusión de la renta neta fiscal de aquellos ingresos que están sujetos a impuestos proporcionales, como es el caso de los dividendos y del precio de venta de las acciones que cotizan en bolsa de valores[242].
(v) La exclusión del enriquecimiento neto fiscal del efecto de toda revalorización contable incorporada en la determinación de la utilidad financiera[243], y en su lugar, la inclusión del efecto positivo o negativo que resulte de la aplicación del reajuste regular por inflación fiscal previsto en la normativa de ajuste por inflación fiscal.

No obstante, como las operaciones de una sociedad mercantil estarán registradas en su contabilidad, con sus correspondientes ingresos, costos y deducciones, éstas emplean su contabilidad como punto inicial para la determinación de su renta neta fiscal. En tal sentido, tal y como antes señalamos, la Ley de Impuesto sobre la Renta prevé sus propias reglas de determinación de la renta neta fiscal, que difieren -aunque igualmente pueden coincidir- de lo que indican los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), por lo que es necesario la conciliación de la ganancia o pérdida del ejercicio según la contabilidad a los fines de determinar la renta neta fiscal, mediante el empleo de *"partidas en conciliación"*. Esas partidas surgen del examen de los ingresos, costos y gastos registrados contablemente, a la luz de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a fin de confirmarse, según los criterios técnicos de esa Ley, su inclusión en el cálculo de la renta

241 Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *"(...) La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial"*.

242 Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

243 Artículo 173 Parágrafo Cuarto de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *"Deberán excluirse de los activos no monetarios, (...) cualesquiera revalorizaciones de activos no monetarios no autorizados por esta Ley"*.

neta fiscal, o en caso contrario, la exclusión de ese ingreso, costo o deducción mediante una partida en conciliación.

4.2. Llevar la contabilidad según los PCGA como deber frente a las fiscalizaciones de la Administración Tributaria.

Los contribuyentes tienen la obligación de cumplir con los deberes formales relacionados con las tareas de fiscalización que efectúe la Administración Tributaria, y en tal sentido, deberán llevar la contabilidad conforme a los principios de contabilidad de aceptación general, tal y como se establece en el artículo 145 numeral 1 literal a) del Código Orgánico Tributario[244] y como específicamente en materia de impuesto sobre la renta, lo prevé el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta[245].

Es importante observar que las disposiciones antes referidas establecen para todos los contribuyentes el deber formal de llevar la contabilidad según principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que el alcance de ese deber comprenderá a las

---

244 Artículo 145 del Código Orgánico Tributario: *"Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:*

1. *Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:*
   a. *Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable".*

245 Artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *"Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos".*

siguientes personas y entidades: (i) personas naturales; (ii) sociedades de comercio, como es el caso de las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada; (iii) sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho; (iv) las asociaciones, fundaciones y demás entidades jurídicas o económicas, y (v) establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional[246].

Según lo expuesto, en el transcurso de una fiscalización en un contribuyente la Administración Tributaria dispondrá de una contabilidad llevada según principios de contabilidad, para la determinación del impuesto sobre la renta sobre *"base cierta"*, ya que esa información aportaría elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles[247]. En tal sentido, la Administración Tributaria solo podría apartarse de la determinación sobre base cierta, y acudir a la determinación sobre *"base presunta"*, cuando existan irregularidades en la contabilidad, o la misma no sea confiable. En tal sentido, la determinación sobre base presunta se activaría cuando: (i) el sujeto pasivo lleve

---

246 Artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *"Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley:*

a. Las personas naturales.

b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.

c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.

d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.

e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.

f. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional. (...)"

247 Artículo 131 del Código Orgánico Tributario: *"La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:*

1. Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles.

2. Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria".

dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; (ii) no presente los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcione la información relativa a las operaciones registradas; (iii) cuando omita el registro de operaciones y altere los ingresos, costos y deducciones; (iv) cuando existan registros de compras, gastos o servicios que no cuenten con los soportes respectivos; (v) cuando se omitan o alteren los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, o no cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos[248].

Por lo tanto, cuando la contabilidad no adolezca de las circunstancias antes descritas, la Administración Tributaria debe proceder con una determinación del impuesto sobre base cierta. Contabilidad que en cumplimiento de las normas del Código Orgánico Tributario y de la Ley de Impuesto sobre la Renta debe ser llevada según los principios de contabilidad de aceptación general.

---

[248] Artículo 132 del Código Orgánico Tributario: *"La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:*

1. *Se opongan u obstaculicen el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones.*
2. *Lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.*
3. *No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.*
4. *Ocurra alguna de las siguientes irregularidades:*
   a. *Omisión del registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones.*
   b. *Registro de compras, gastos o servicios que no cuenten con los soportes respectivos.*
   c. *Omisión o alteración en los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.*
   d. *No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos.*
5. *Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonadamente".*

Asimismo, en una determinación sobre base cierta, la contabilidad requiere de sus respectivos comprobantes para que en conjunto tener eficacia probatoria para la demostración de los ingresos, costos y deducciones considerados en la determinación de la renta neta fiscal. Así lo señala la parte final del artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, norma según la cual las anotaciones o asientos que se hagan en los libros y registros, deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y *sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.* Así las cosas, si en el transcurso de una fiscalización surgen inconsistencias entre las declaraciones tributarias y los libros de contabilidad, prevalecen los asientos de esos libros que sean consistentes con los comprobantes que respaldan las transacciones examinadas por la Administración Tributaria.

Al respecto del asunto tratado, señaló la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que la Administración Tributaria no se puede limitar a objetar los costos reflejados en la declaración de rentas en virtud de una supuesta diferencia entre los mismos y los montos señalados en los libros de compras. En lugar de ello, según el Máximo Tribunal, la Administración necesariamente tendrá que determinar correctamente dichos costos sobre la base de la información contenida en libros, registros y comprobantes de contabilidad[249].

[249] Señala al respecto la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia lo siguiente:"*(...) advierte la Sala que si la declaración de rentas de la contribuyente objeto de la fiscalización le ofrecía dudas debidamente fundadas y razonadas, relativas a la veracidad o exactitud acerca de los costos acusados, lo que legalmente le correspondía hacer al Órgano Contralor, era determinar correctamente dichos costos sobre la base de la información contenida en los libros, registros y comprobantes de la contabilidad de la empresa, cuya existencia y coincidencia reconoce expresamente su representante judicial, sin que sirviera de excusa para no hacerlo el que hubiera una diferencia entre las cifras de la declaración y las cifras del Libro de Compras del impuesto al valor agregado y del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor. (...)*". (Sentencia No. 00034, del 28 de enero de 2004, de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso Elementos Prefabricados, C.A. (ELPRECA), en SANCHEZ GONZALEZ, Salvador, ***El Impuesto sobre la Renta en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia***, Enriquecimiento Gravable y Deducciones (2000-2008), Caracas, Fraga, Sánchez & Asociados, 2008, página 82-84).

4.3. Integrando la base imponible de un tributo: la "renta neta" en el régimen de impuesto al dividendo.

En virtud de la reserva legal que en materia tributaria prevé el artículo 3 numeral 1° del Código Orgánico Tributario, le corresponde a la ley tributaria definir la base imponible de su respectivo tributo. Por lo tanto, solo por expresa previsión legal la ganancia contable se podría convertir en la base imponible de un tributo. Este es el caso de la *"renta neta"* en el impuesto al dividendo previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta

El artículo 66 de la referida Ley[250] prevé la creación del gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada. Añade la referida norma que la renta neta es aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas, con fundamento en los estados financieros que prevé el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, norma que señala que los libros deben ser llevados según principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Señala entonces la Ley de Impuesto sobre la Renta que la renta neta a comparar con la renta neta fiscal gravada, para la determinación del excedente gravable que se imputará al dividendo decretado, es aquella ganancia que surja de la contabilidad y que se determine según los principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal y como señala la doctrina nacional, en el caso

---

250 Artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *"Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.*
A todos los efectos de este capítulo, se considerará renta neta aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en el artículo 90 de la presente Ley. Los bancos o instituciones financieras o de seguros regulados por Leyes especiales en el área financiera y de seguro deberán igualmente considerar como renta neta, la anteriormente señalada. Así mismo, se considerará como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta ley diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo".

particular el legislador hizo suyo el significado de un concepto proveniente de la técnica contable[251].

Bibliografía

I. LIBROS

GOLDSCHMIDT, Roberto, ***Curso de Derecho Mercantil***. Caracas, Ediar Venezolana, S.R.L., 1979.

MORLES HERNANDEZ, Alfredo, ***Curso de Derecho Mercantil, Tomo I: Introducción, La Empresa, EL Empresario***. 6° Ed. Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, 2002.

_____, ***Curso de Derecho Mercantil, Tomo II: Las Sociedades Mercantiles***. 6° Ed. Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, 2002.

ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y el Revés de la Contabilidad.*** Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011.

_____, ***La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal.*** Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 2005.

_____, "Aspectos Jurídicos de los Principios de Contabilidad sobre Presentación de Estados Financieros Ajustados por Inflación (DPC No. 10) y la Publicación Técnica sobre Reestructuración de Patrimonio (PT-19)", ***Revista de Derecho Tributario No. 78.*** Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1998.

SANCHEZ GONZALEZ, Salvador, ***El Impuesto sobre la Renta en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, Enriquecimiento Gravable y Deducciones (2000-2008)***. Caracas, Fraga, Sánchez & Asociados, 2008.

II. INTERNET

FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (FCCPV). Caracas: http://www.fccpv.org/

---

[251] ROMERO-MUCI, Humberto, ***El Derecho y El Revés de la Contabilidad,*** Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2011, página 158

TEMA XI

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Leonardo Palacios Márquez*
Coordinador

SUMARIO

1. El carácter nacional del IVA. •¿Por qué el constituyente reserva el IVA al Poder Nacional? **2.** Hecho Imponible. **2.1.** Ventas de bienes muebles y operaciones asimiladas a ventas. **2.1.1.** La noción de venta a efectos del IVA en Venezuela. **2.1.2.** Supuestos

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en 1984, con especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (1990), socio fundador de la firma Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck).

Ha sido Miembro del equipo fundador del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Enero 1994-Septiembre 1994); Coordinador Legal de la Reforma Tributaria adelantada por el desaparecido Ministerio de Hacienda (1991-1993), Secretario Ejecutivo de la Comisión Presidencial encargada de la redacción de los Decretos-Leyes en materia impositiva autorizada en la Ley Habilitante de 1993; Asesor del Área del Estado de Derecho de la Comisión Presidencial de la Reforma del Estado (COPRE) (1989/1991); Síndico Procurador Municipal del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda (1988-1989); Director de Inspección y Fiscalización de Rentas del Concejo Municipal del Distrito Sucre del estado Miranda (1987-1988); Asistente Ejecutivo de la Comisión de Urbanismo de la referida entidad local (1986-1987); Abogado Adjunto al Director de Asuntos Fiscales de la Procuraduría General de la República (1984-1986); y Conjuez de la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo; Coordinador del Comité Legal del Consejo Nacional de Promoción de Inversiones (CONAPRI); Director de la Junta Directiva de la Cámara de Comercio Industria y Servicio de Caracas desde el 2008.

Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero; miembro de número e integrante actual del Consejo Directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; miembro titular por Venezuela en el Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario desde el año 2006; y

asimilados a ventas y operaciones especificadas en el Reglamento. **2.1.3.** Retiro o desincorporación de bienes muebles. **2.1.4.** Autoconsumo o Consumo propio. **2.1.5.** Los contratos de donación como transferencias de bienes fuera del ámbito del IVA. **2.2.** La Importación Definitiva de bienes muebles. **2.2.1.** Definición de importación a efectos del IVA. **2.2.2.** La condición de definitiva de la importación y los regímenes aduaneros especiales. **2.2.3.** Otras excepciones en materia de importaciones. **2.3.** Servicios. **2.3.1.** Obligaciones de hacer a título oneroso. **2.3.2.** Servicios Independientes. **2.3.3.** Arrendamientos o cesiones de uso de bienes muebles corporales. **2.3.4.** Arrendamiento o cesiones de uso de bienes muebles incorporales o intangibles. **2.3.5.** Arrendamiento o cesiones de uso de bienes inmuebles. **2.3.6.** Actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. **2.3.7.** Clubs sociales y deportivos. **2.3.8.** Actividades en general consideradas como servicios gravables. **2.3.9.** Contratos de obras y similares. **2.4.** Exportaciones de bienes y servicios. **2.4.1.** Régimen de tasa cero. **2.4.2.** Exportación de servicios. • Bibliografía. **3.** Aspectos temporal y espacial del hecho imponible. **3.1.** Aspecto Temporal del IVA. **3.1.2.** Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible para el Retiro o Desincorporación de Bienes Muebles. **3.1.3.** Momento correspondiente a los Intereses Devengados por Saldos de Precios Insolutos. **3.1.4.** Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible por las Importaciones definitivas de Bienes Muebles. **3.1.5.** Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible en la prestación de servicios. **3.1.6.** Venta de exportación de bienes muebles corporales. **3.2.** Principio de la territorialidad, ejecución o aprovechamiento de servicios en el territorio nacional, excepciones. **3.2.1.** Principios de Origen y Destino. **3.2.2.** Efectos de la imposición en el país de destino. **3.2.3.** Ámbito territorial de aplicación el IVA. • Bibliografía. **4.** Sujetos Pasivos. **4.1.** Contribuyentes. **4.1.1.** Contribuyentes ordinarios. **4.1.2.** Contribuyentes ocasionales. **4.1.3.** Contribuyentes formales. **4.2.** Responsables. **4.2.1.** Sustitutos. **4.2.2.** Agentes de retención. **4.2.3.** Agentes de percepción. • Bibliografía. **5.** Base Imponible. **5.1.** Base Imponible; noción de Precio Facturado. **5.2.** Elementos que se incluyen

ex miembro del Comité de Impuestos del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (I.V.E.F.). Ha sido profesor de Finanzas Públicas y en la Especialización en Derecho tributario en la Universidad Central de Venezuela y de Especialización en Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello; es profesor invitado del Instituto de Estudios Superiores Avanzados (IESA), profesor en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHP) y autor de varios trabajos y ponencias en materia tributaria.

en la Base Imponible. **5.3.** Deducciones y exclusiones de la Base Imponible. **5.4.** Cuantificación de la base imponible en Moneda Extranjera. **5.5.** Ajustes a la Base Imponible. • Bibliografía. **6.** Determinación de la cuota tributaria. **6.1.** Introducción. **6.2.** La traslación jurídica o repercusión del IVA. **6.3.** El crédito fiscal. **6.3.1.** Consideraciones generales. **6.3.2.** Requisitos de deducibilidad de los créditos fiscales. **6.3.2.1.** Requisitos subjetivos. **6.3.2.2.** Requisitos objetivos. **6.3.2.2.1.** Ámbito espacial. **6.3.2.2.2.** Afectación de los bienes y servicios a la realización de actividades gravadas. **6.3.2.2.3.** Vinculación con la actividad económica habitual del contribuyente. **6.3.2.2.4.** Requisitos formales. **6.4.** Otras limitaciones. **6.5.** Caducidad del derecho a la deducción del IVA. **6.6.** Alícuota o tipos impositivos. **7.** Regímenes de recuperación del impuesto. **(i)** La recuperación de los créditos fiscales soportados por contribuyentes exportadores del Impuesto al Valor Agregado. • Legitimación activa. • Supuestos de procedencia. • Del nacimiento de la obligación de recuperación de los créditos fiscales derivados de la actividad exportadora. • Oportunidad para solicitar la recuperación de los créditos fiscales asociados a la actividad exportadora. • De la extinción de la obligación de devolución de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes exportadores. **(ii)** La recuperación de los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas. • Legitimación activa. • Oportunidad para solicitar la recuperación de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes durante su etapa preoperativa. • Supuestos de procedencia. • Del nacimiento de la obligación de reembolsar los créditos fiscales soportados por los contribuyentes que se encuentran en la etapa preoperativa. • De la extinción de la obligación de reembolsar al contribuyente los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa. **(iii)** La recuperación de los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país y las organizaciones internacionales. • Legitimación activa y pasiva. • Oportunidad para solicitar la recuperación de los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales. • Del nacimiento de la obligación de reembolsar los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales. • Supuestos de procedencia. • De la extinción de la obligación de reembolsar los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales.

1. El carácter nacional del IVA

Leonardo Palacios Márquez*

En este capítulo nos referiremos a las razones que privaron en el constituyente de 1999 para reservar específicamente al Poder Nacional la creación, organización, recaudación, administración y control del Impuesto al Valor Agregado.

La Constitución de 1999 al efectuar la distribución del poder tributario, que originariamente le corresponde al Estado como

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en 1984, con especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (1990), socio fundador de la firma Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck). Ha sido Miembro del equipo fundador del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Enero 1994-Septiembre 1994); Coordinador Legal de la Reforma Tributaria adelantada por el desaparecido Ministerio de Hacienda (1991-1993), Secretario Ejecutivo de la Comisión Presidencial encargada de la redacción de los Decretos-Leyes en materia impositiva autorizada en la Ley Habilitante de 1993; Asesor del Área del Estado de Derecho de la Comisión Presidencial de la Reforma del Estado (COPRE) (1989/1991); Síndico Procurador Municipal del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda (1988-1989); Director de Inspección y Fiscalización de Rentas del Concejo Municipal del Distrito Sucre del estado Miranda (1987-1988); Asistente Ejecutivo de la Comisión de Urbanismo de la referida entidad local (1986-1987); Abogado Adjunto al Director de Asuntos Fiscales de la Procuraduría General de la República (1984-1986); y Conjuez de la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo; Coordinador del Comité Legal del Consejo Nacional de Promoción de Inversiones (CONAPRI); Director de la Junta Directiva de la Cámara de Comercio Industria y Servicio de Caracas desde el 2008.
Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero; miembro de número e integrante actual del Consejo Directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; miembro titular por Venezuela en el Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario desde el año 2006; y ex miembro del Comité de Impuestos del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (I.V.E.F.). Ha sido profesor de Finanzas Públicas y en la Especialización en Derecho tributario en la Universidad Central de Venezuela y de Especialización en Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello; es profesor invitado del Instituto de Estudios Superiores Avanzados (IESA), profesor en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHP) y autor de varios trabajos y ponencias en materia tributaria.

una manifestación de sus elementos existenciales, tuvo en cuenta las características y peculiaridades de cada impuesto, su naturaleza y la forma cómo ayuda a la articulación de la política fiscal en términos de asignación de bienes públicos, estabilización de la actividad presupuestaria y la redistribución de la renta nacional.

La asignación al Poder Nacional de ciertas formas de imposición, a partir del concepto económico de la renta, no es un capricho del constituyente.

Tampoco es una forma cerrada o definitiva en lo concerniente a su eventual reasignación de la competencia rentística a otra entidad local, a formas de coparticipación entre las entidades del producido o recaudación de un determinado impuesto o el establecimiento de sistema de concurrencia en su gestión.

Tales formas de reasignación o coparticipación del tributo, responden a la consagratoria de un esquema de "Relaciones Intergubernamentales" (RIG) que operan en varias direcciones y niveles: La República con los Estados o con los Municipios; los Estados entre si y éstos con los Municipios y éstos entre sí.

Las RIG responden a la concepción atípica e imprecisa de la República Bolivariana de Venezuela como un "Estado federal descentralizado" en los términos consagrado en la Constitución que "se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad" (artículo 4).

Las RIG, en lo que al aspecto fiscal se refiere, parte de la premisa básica conforme a la cual el constituyente originario efectuó asignación de competencia para el establecimiento de un determinado impuesto a favor de una determinada entidad pública territorial (República, estados o municipios) derivada de la "distribución vertical, territorial o federativa del Poder Público" teniendo en cuenta la naturaleza y estructura de la correspondiente especie en función de los interés peculiares de la entidad conforme a la noción de "Bloque de intereses públicos".

La relación trabada entre las distintas entidades supone la armonización y coordinación tanto en la vertiente del ingreso

como del gasto, que definen la actividad financiera que desarrollan dentro de una autonomía fuertemente condicionada.

Así, el establecimiento de un impuesto, sea directo o indirecto, requiere para su legitimidad, racionalidad e impacto positivo de su vigencia, tanto en la actividad financiera de los entes políticos territoriales como la incidencia sobre los particulares, que su normativa contenga mecanismos de armonización y coordinación con otros tributos nacionales, estadales, locales o parafiscales.

La armonización y coordinación es una exigencia del constituyente de 1999 y, por tanto, un límite explicito al ejercicio del Poder Público normativo en materia tributaria de cada entidad que puede derivar de mecanismos particulares contenidos en la ley creadora del tributo correspondiente o de una ley general que la contenga y defina.

La armonización y coordinación esta prevista como competencia del Poder Nacional, en función a la forma de Estado federal descentralizado, en el artículo 156 numeral 13 de la Constitución: "la legislación para garantizar la coordinación y armonización de las potestades tributarias, para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales o municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad territorial".

Analicemos cada una de las afirmaciones anteriores:

1. La renta es uno de los criterios empleados para la clasificación de los impuestos; se dice que es el criterio matriz.
   En consecuencia, la renta es el criterio máximoderivante a partir de la cual se establece el origen del impuesto, es decir, que todo impuesto grava la renta al obtenerse o percibirse; al capitalizarse o invertirse y al consumirse o gastarse.

   De ahí que tengamos:

   .) El impuesto sobre la renta, sea global o cedular, que gravaría la renta al momento de percibirse u obtenerse conforme

a los criterios de causación o disponibilidad determinados en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

.) Los impuestos al patrimonio; a los activos, a la propiedad inmobiliaria (urbana o rural), que grava la renta al invertirse o capitalizarse.

.) Los impuestos específicos al consumo (por ejemplo, los impuestos que recaen sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco) o generales al consumo tipo valor agregado, es decir, el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En este orden de ideas, la Constitución establece en su artículo 159 numeral 12 que es competencia del Poder Público Nacional "la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley".

2. La determinación de la esfera competencial del Poder Público Nacional en los términos indicados implica un escogencia de origen por parte del constituyente de los impuestos que pueden ser objeto del ejercicio del poder tributario de cada ente político territorial teniendo en cuenta la naturaleza, estructura y funcionamiento da cada impuesto, su eficacia territorial y la posibilidad de ser empleado como instrumento ordenador de las políticas públicas.

   La asignación específica de poder tributario, en el caso analizado del Poder nacional, la refuerza el constituyente con una previsión general residual conforme a la cual puede asignársele competencia para "la creación, organización, recaudación, administración y control" de "los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley" (artículo 156 numeral 12 in fine).

3. La armonización y coordinación debe analizarse bajo un espectro o radio mayor que una legislación especial o el establecimiento de normas específicas en las leyes tributarias para tal fin en virtud que tanto aquella como éstas son complementarias a la armonización que el propio constituyente efectúa.
   En efecto, la consagratoria y reconocimiento de un sistema tributario en el artículo 316 de la Constitución conlleva a la necesidad de mantener su coherencia interna respetando cierto grado de autonomía de cada ente en el proceso de creación de tributos y desarrollo de la actividad financiera mediante asignaciones específicas; y en el caso del Poder Nacional, estableciendo una reserva especifica complementaria
   De igual forma, en el artículo 183 ejusdem se establece un listado de prohibiciones a los Estados y Municipios, que apuntan a la necesidad de mantener el carácter federal del Estado y la cesión que las entidades intermedias y locales han efectuado a favor del Poder Nacional; conforme al referido precepto:
   - No podrán "crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional".
   - Le está prohibido "gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.
   - No podrán "prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él".
   - "Sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional".

4. En mérito de lo expuesto puede afirmarse que la asignación a un ente político territorial por parte del constituyente de un impuesto en particular se fundamenta en la necesidad de buscar una armonización y coordinación inicial del sistema tributario y de la actividad financiera a partir de su naturaleza, de las funciones en el logro de los cometidos y fines del Estado.

¿Por qué el constituyente reserva el IVA al Poder Nacional?

Las razones fundamentales en virtud de las cuales el constituyente de 1999 reservó la creación, organización, recaudación, administración y control del Impuesto al Valor Agregado al Poder Nacional son las siguientes:

1. Existen antecedentes o razones de tipo histórico que evidencian la reserva al Poder Nacional del IVA:
   - La primera Ley que estableció el Impuesto al Valor Agregado en Venezuela fue aprobada en el marco de la Ley habilitante otorgada al Presidente de la República Ramón J. Velázquez a quien le correspondió dirigir un gobierno interino, precedido por una gran crisis política y financiera. En ese periodo previo, si bien se había logrado un interesante proceso de descentralización política y una controversial transferencia de competencias a los Estados por la imprecisión en cuanto a su contenido y alcance, era necesario acompañarla de asignación de fuentes propias para el financiamiento de la descentralización.
     Los gobernadores de Estado, especialmente los de las entidades en cuyo territorio se encontraban los principales puertos aeropuertos y zonas industriales (Aragua, Bolívar, Carabobo y Zulia) iniciaron un fuerte presión de la "periferia hacia el centro" exigiendo la transferencia del IVA a los Estados pues consideraban que la especie impositiva era más acorde con las regiones, con la descentralización y la esencia federal de la estructura que se privilegiaba con los esfuerzos realizados por la Comisión Presidencial para la Reforma del Estado (COPRE) que se materializó con la elección directa de los gobernadores, la transferencias de competencias a los Estados y la creación de la figura del Alcalde independiente del Concejo Municipal.
     El Ejecutivo Nacional vista tal circunstancia propuso un régimen de coparticipación del producido recaudatorio del IVA en lugar de su transferencia plena a los Estados o el

establecimiento de la "sobretasa" auspiciado posteriormente por los gobernadores.

Así, surgió la idea de crear un mecanismo de financiamiento de la descentralización mediante la afectación y destino de un porcentaje de la recaudación del IVA, conocido como el Fondo Intergubernamental para la Descentralización, el cual previsto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado y cuya caracterización como servicio autónomo, funcionamiento y organización autónoma financiera y de gestión se reguló en su ley de creación.

Por tanto, una de las razones que motivó al constituyente de 1999, siguiendo la reserva especifica que el legislador hizo del IVA al Poder Nacional, fue la establecer un régimen de coparticipación financiera, que a través de un organismo promotor, bajo criterios de eficacia y eficiencia, permitiera la inversión pública coordinada y el financiamiento de la descentralización; frenado así las aspiraciones y presiones, en nuestro criterio descontextualizadas, exorbitante y ausente de la técnica impositiva, de los gobernadores.

- El IVA fue una medida de política tributaria y de política de administración tributaria.

  En el primer caso, se encontraba cómo punta de lanza del programa maestro de reforma tributaria diseñada por el Ejecutivo Nacional sometido a consideración del país en 1989 cuyo objetivo fundamental era fortalecer los ingresos de fuente tributaria no petrolera, reduciendo el déficit fiscal, simplificando la estructura impositiva del país e inyectarle mayor neutralidad, reduciendo el costo de gestión tributaria y los márgenes de evasión fiscal.

  En cuanto a política de administración tributaria se refiere, la modernización de la gestión tributaria partía de una concepción basada en la necesidad de reclutamiento de nuevos funcionarios (profesionalización de la función pública), la incorporación de la herramienta tecnológica e informática en todos los procesos; la eficacia en el manejo de los recursos materiales y humanos, la eficiencia en la metas recaudatorias, entre otros objetivos.

La idea central era colocar como epicentro del proceso de reforma y modernización de la Administración tributaria la figura subjetiva organizativa diseñada para la organización y gestión del IVA.

- En el Plan Maestro de Reforma se partía de la existencia de una «trinidad tributaria» que permitiera una mayor eficacia de la recaudación tributaria.

  La Administración tributaria, empleando al impuesto al valor agregado como punta de lanza, con una buena estructuración de las unidades que la conforman y la sistematización de las funciones auxiliares o complementarias (registro, información a los contribuyentes, automatización de los datos, estadísticas, etc.) a las fundamentales (recaudación, verificación, investigación, fiscalización, y cobro) podía conformar un control «control cerrado o candado» reduciendo los márgenes de evasión que erosionan la base de imposición e introducen inequidades y desigualdades entre los contribuyentes evasores y los que cumplen a cabalidad con sus obligaciones tributarias y demás deberes formales.

  Los responsables del Plan Maestro de Reforma Tributaria sostenían que el impuesto sobre la renta por si solo era difícil de controlar y era imprescindible cruzar la información con el IVA y el entonces vigente impuesto a los activos empresariales.

  Así, con la información contenida en la contabilidad y declaraciones del IVA de los contribuyentes ordinarios se podía verificar y controlar las partidas de ingresos, costos y gastos determinativas de la cuota impositiva anual por concepto de impuesto sobre la renta.

  El Impuesto a los Activos empresariales permitirá la verificación y control de la aplicación del sistema regular de ajuste por inflación.

- La Constitución de 1961 no establecía una reserva especifica del IVA al Poder Nacional lo cual llevó al legislador impositivo a establecer un poder tributario derivado con fundamento en la fuente residual de poder tributario de progenie

constitucional, fundamentada en la denominada «cláusula de los poderes implícitos» conforme al cual todo aquellos tributos que por su «índole o naturaleza» deba corresponder a la República y que no estén reservados a los Estados y Municipios podrán serle atribuidos por el legislador. En los primero años de vigencia del IVA se demandó la nulidad por inconstitucionalidad en la pretendida e improcedente violación del artículo 223 de la Constitución de 1961, hoy artículo 316, que establecía la progresividad del sistema tributario y, en consecuencia, contrarios a ella según los impuestos regresivos como el IVA, olvidando que la exigencia de progresividad es del conjunto de tributos y no de uno en particular.

Por tal motivo, el constituyente de 1999 adoptó la sabia resolución de atribuir expresamente el IVA al Poder Nacional.

2. La Constitución financiera claramente delineada en nuestra Carta Magna establece normas operativas o de exigencia inmediata tendentes a la coordinación macroeconómica, entre las cuales destaca, conforme a los artículos 320 y 321 constitucionales:
   - La obligación del Estado de promover y defender la estabilidad económica, evitar la vulnerabilidad de la economía y velar por la estabilidad monetaria y de precios, para asegurar el bienestar social.
   - La armonización de la política fiscal con la política monetaria, facilitando el logro de los objetivos macroeconómicos.
   - La prohibición al Banco Central de Venezuela de convalidar o financiar políticas fiscales deficitarias.
   - La creación por ley de un fondo de estabilización macroeconómica destinado a garantizar la estabilidad de los gastos del Estado en los niveles nacional, regional y municipal, ante las fluctuaciones de los ingresos ordinarios. Las reglas de funcionamiento del fondo tendrán como principios básicos la eficiencia, equidad y no discriminación entre las entidades públicas que aporten recursos al mismo.

La (i) naturaleza plurifásico no acumulativa y general del IVA, es decir, que grava todas la ventas efectuadas en todas las etapas del proceso de producción y distribución, sin que el monto del impuesto pagado por los agentes económicos sea un elemento del costo del producto, salvo en los casos, de productos exentos o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fueren deducibles al determinar el impuesto al consumo suntuario correspondiente; y (ii) su facilidad de recaudación en cuanto a que involucra no solo el control de la Administración tributaria sino la regulación cruzada entre los contribuyentes ordinarios del impuestos y entre éstos y los consumidores finales, hace de este impuesto una herramienta fundamental y de primer orden en la estabilidad económica y presupuestaria y un mecanismo de control del déficit fiscal, la inflación, el ahorro y el consumo, macromagnitudes de las cuales dependen y determinan la armonización de las políticas fiscales y monetarias-

Esta es una de las principales razones que incidieron en el ánimo del constituyente de reservar el IVA al ámbito competencial del Poder Nacional.

3. La estructura y mecánica de traslación del IVA en su diseño normativo y de gestión es complejo y no puede seccionarse en varios entes administrativos, sino que requiere de unidad y centralización en un órgano.
   En efecto, la determinación de este impuesto requiere de su aplicación nacional si se tiene en cuenta:
   - el **método de sustracción sobre base financiera,** el cual consiste en que la determinación del valor agregado de los contribuyentes ordinarios se efectúa mediante la obtención del monto diferencial resultante entre el monto de las ventas efectuadas y el monto de las compras (internas o foráneas importación) de insumos representadas en bienes y servicios que correspondan a costos, gastos o egresos propios de su actividad económica habitual realizados en el correspondiente período impositivo mensual; y
   - el método de cálculo de la cuota impositiva mediante el **sistema de impuesto contra impuesto,** es decir, que el monto

del impuesto que debe declarar y pagar mensualmente el contribuyente ordinario el cual se determina por la diferencia entre el impuesto al consumo cargado, trasladado o repercutido a otros contribuyentes ordinarios o consumidores finales (**Débito Fiscal**) y el impuesto soportado por las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios recibidas en el correspondiente período de imposición (Crédito Fiscal).

La base imposición del IVA y la determinación de la cuota impositiva deriva pues de un conjunto de operaciones mensuales reflejadas tanto en el total del IVA soportado (créditos fiscales) repercutido o cargado por otros contribuyentes por la liberación de bienes y servicios que se incorporan en el proceso productivo y por el total del IVA trasladado recargado (débitos fiscales) a los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios, sea éstos otros contribuyentes ordinarios o consumidores finales.

Este proceso que engloba una serie de operaciones, actos y negocios jurídicos varios que derivan de hechos internos o de importaciones eventualmente pueden realizarse en varios estados lo cual exige que la gestión de las funciones operativas básicas (control, fiscalización, verificación y recaudación) y las instrumentales (registro, divulgación, sistema de recaudación con los bancos) deban centralizarse en una sola figura subjetiva organizativa de administración tributaria, tanto en lo que corresponde a la importación o exportación de bienes ("IVA en aduanas") como los hechos imponibles que conforman el mercado interno.

La «regionalización» del IVA implicaría altos costos de gestión, altas posibilidades de evasión y una complejidad extrema que comprometería seriamente la vigencia y aplicabilidad del impuesto.

De igual forma, la transferencia del IVA a los Estados y su causación podría verificar uno cualquiera de los límites y prohibiciones consagrados en el artículo 183 de la Constitución.

Lo expresado en forma alguna, implica la exclusión de mecanismos de cooperación entre la Republica Bolivariana de Venezuela, sujeto activo del impuesto, y las demás entidades territoriales, dentro del marco de vigencia de los principios constitucionales que organizan el Estado, mediante la celebración, por ejemplo, de contratos interadministrativos de apoyo en la tareas propias a la gestión del tributo, máxime si se establecen mecanismos de coparticipación como el FIDES o la posibilidad que, como mecanismo de descentralización y fortalecimiento de las haciendas estadales, se faculte a los estados para la definición de una alícuota complementaria en la última etapa del IVA (ventas o prestaciones de servicios con consumidores finales).

En definitiva, el carácter plurifásico no acumulativo del IVA que implica su causación en todas los actos, negocios jurídicos y operaciones gravables en todas las etapas del circuito económico, desde la importación al consumo final y la estructura de determinación de débitos fiscales y créditos fiscales imponen que el IVA sea de carácter nacional y no estadal.

4. El IVA es un impuesto regresivo, que afecta todos los consumos efectuados por los consumidores finales sin entra a discriminar o consultar su capacidad económica y susceptibilidad de soportar el impuesto. La incidencia del IVA es igual para todos los niveles de renta, es similar para su gasto o consumo.

   A los fines de reducir la regresividad propia del IVA, o introducir mayor "progresividad en el mismo", el legislador tributario apela al mecanismo de dispensa de la obligación de trasladar y soportar el IVA mediante la figuras de las exenciones y exoneraciones, es decir, dispensas de tales obligaciones acordadas en la propia ley o dictas por el Ejecutivo Nacional previa autorización legal.

   Las exenciones y exoneraciones afectan la generalidad y neutralidad del IVA, erosionan su base de imposición y alientan la evasión fiscal en virtud de lo cual su otorgamiento es un proceso delicado, exigente que requiere fundamentación

económica, estudios de incidencia en los consumos de los cuartiles o sectores de la población menos favorecidos o de menor capacidad económica, análisis del impacto en el presupuesto nacional derivado de la renuncia recaudatoria ("gasto tributario del Estado") y la afectación en el control de la evasión fiscal.

La definición y otorgamiento de exenciones o exoneraciones para evitar las distorsiones en términos de incidencia, generalidad, déficit fiscal y generación de evasión es una tarea exigente y delicada que requieren el previo estudio y opinión de la Administración tributaria que deberá evaluar el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal, con fundamento en los análisis, estudios e índices preparados, por ejemplo, por el Banco Central de Venezuela o el Instituto Nacional de Estadística.

No debe olvidarse que el IVA es uno de los principales impuestos que como recursos ordinarios financia la actividad presupuestaria y del cual depende la estructuración de la políticas fiscal activa, es decir, la estimación de ingresos y la autorización específica del nivel de gastos.

5. La mayor generación de recursos de fuente tributaria no petrolera deriva de la importación de bienes. La mayor recaudación del IVA se verifica por la internación de bienes o mercancías para su consumo definitivo, es decir, el monto del impuesto que se genera con la importación de bienes como insumos para el proceso productivo o para el consumo final.

   La Administración aduanera del país tiene una importancia fundamental no solo por lo relacionado a la importación, exportación y tránsito de mercancías y la causación de los derechos y tributos que se causen, sino por la operatividad de los convenios, modus vivendi o acuerdos entre Venezuela y otros países, que afecten las operaciones aduaneras; los controles de diverso índole ejercido conforme a la Ley Orgánica de Aduanas, su reglamentos y demás actos administrativos que definen el marco normativo aplicable.

   En este sentido, el artículo 156 numeral 15 de la Constitución establece que es de la competencia del Poder Publico Nacional

"el régimen del comercio exterior y la organización y régimen de las aduanas".

Es menester tener presente que la potestad aduanera, como la facultad de las autoridades competentes para intervenir sobre los bienes, autorizar o impedir su desaduanamiento, ejercer los privilegios fiscales, determinar los tributos exigibles, aplicar las sanciones procedentes y, en general, ejercer los controles previstos en la legislación aduanera nacional está fuertemente condicionada o es instrumento de aplicación de los tratados, acuerdos y convenios internacionales en materia de integración y comercio exterior lo cual, dentro de la facultad de "dirigir las relaciones exteriores de la Republica", es atribución y obligación del Presidente de la República en su condición de Jefe de Estado (artículo 236 numeral 4).

6. En el mismo orden de reserva de las aduanas y teniendo presente la denominada "tasa cero", mecanismo exentivo indirecto que constituye junto a las exenciones y exoneraciones -aunque menos frecuente su empleo- formas de minimizar el impacto en los consumos finales, tiene su origen en la necesidad de buscar mecanismos de armonización que permitan la actividad de exportación sin la creación de barreras impositivas que la obstaculicen.

   La denominada "tasa cero" busca gravar los productos en el país de destino y no de origen e igualar la carga impositiva o factores de incidencia en los precios de los bienes fabricados en el país receptor o importador.

   Si se estableciera una alícuota o tipo impositivo reducido o el general aplicable para las operaciones gravables internas, el bien objeto de exportación tendrán un elemento distorsivo en su precio pues ello implicaría una base de imposición mayor en el país de destino, sobre la cual se aplicaría los tributos aduaneros causados por la importación y el IVA lo cual originaría que el productor nacional estuviera fuera de la competencia o tuviera barreras u obstáculos insalvables para incorporarse en ese mercado.

   La respuesta técnica impositiva a esa problemática se logro mediante la "tasa cero" que permite que el exportador, de

bienes exentos o gravables, pueda recuperar el IVA soportado en la adquisición de insumos representados en bienes y servicios necesarios para la producción de los bienes objetos de exportación y tener una base de imposición razonable y equiparable al producto similar fabricado en el país de destino.

La igualación o equiparación de la carga impositiva del producto exportado con el fabricado en el país de destino se logra mediante una compleja determinación de la base imponible del producto de exportación conformado por el valor en aduanas de los productos (costos, seguro y flete), mas los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen con la importación, con excepción del IVA y, en el caso, de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco de los impuestos específicos correspondientes.

La determinación de la base imponible de esa forma no constituye, como erróneamente algunos expresan, una acumulación indebida de impuestos o sobre imposición, es la respuesta técnica sencilla a un complejo problema de comercio internacional y aduanas.

Lo expresado y quedando en evidencia que la gestión, naturaleza y existencia de la "tasa cero" involucra no solo un tema de aduanas, competencia del Poder Nacional, la aplicación de normativa especial cuya aplicación corresponde de igual forma a la Republica sino un elemento técnico que justifica sobradamente la asignación del IVA a su esfera competencial.

En consecuencia, la única forma que el IVA pueda igualar la carga fiscal de los productos importados y los nacionales, de lograr la misma carga impositiva que soportan la transferencia de bienes y prestaciones de servicios nacionales a los provenientes del exterior, es su atribución al Poder Nacional, que puede efectuar un control cruzado con el impuesto sobre la renta en relación a la descarga del impuesto que afecta el costo de los bienes y servicios exportados. La referida estructura técnica facilita la determinación de la carga a imponer o

del impuesto descargable, respectivamente, lo que evita las distorsiones en las condiciones de competencia entre bienes nacionales y foráneos.

7. La gestión de la "tasa cero" y su implementación a los fines de la recuperación del IVA soportado por los agentes económicos exportadores por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de tal actividad requiere de complejos sistemas y regímenes de recuperación que pueden involucrar una o más aduanas, un control por este concepto y de tributos internos en el que participen varias gerencias o unidades regionales de la Administración tributaria, la previsión presupuestaria y su incidencia en los costos de gestión de la tributación de fuente tributaria; el apoyo logístico de oficinas de resguardo nacional o de estudios de organismo como el Banco Central de Venezuela, etc., todo lo cual, además de los señalado con anterioridad, justifica plenamente que la organización, creación, control y administración del IVA haya sido atribuido al Poder Nacional

2. Hecho Imponible

Xabier Escalante Elguezabal*

La Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (LIVA): Artículo 3 establece que constituyen hechos imponibles, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.

* Abogado especialista en Derecho Tributario. Profesor Instructor de Finanzas Públicas de la escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Impuesto al Valor Agregado de la especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), socio de la firma Vallenilla, Escalante & Asociados.

2. La importación definitiva de bienes muebles.
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquéllos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.
5. La exportación de servicios.

2.1. Ventas de bienes muebles y operaciones asimiladas a ventas

2.1.1. La noción de venta a efectos del IVA en Venezuela:

La venta es el primer supuesto que nos trae la LIVA como hecho imponible que origina la obligación de cumplir con el impuesto. El concepto de venta, sin embargo, no se circunscribe en nuestro caso a la noción civilista del contrato consensual mediante el cual ambas partes acuerdan la entrega de una cosa en propiedad, a cambio de una contraprestación. El legislador tributario amplia ciertamente el concepto de venta, sin importar la calificación que le otorguen las partes, y generaliza de manera muy extensa los supuestos por medio de los cuales puede nacer la obligación tributaria del IVA con fundamento a este supuesto.

Básicamente, existirá venta a efectos del IVA, en caso de que ocurra la transferencia de un derecho de propiedad a través de cualquier mecanismo, siempre y cuando exista una contraprestación (a título *oneroso*).

Tres principios son fundamentales para abordar el primero de los supuestos del hecho imponible del IVA:

a) Obligación de *Dar*:

En primer lugar, se debe tratar de una obligación de *dar*, es decir debe ocurrir la transferencia del derecho de propiedad de

la cosa de que se trate, de forma íntegra y perfecta, es decir sin condición o término alguno que menoscabe el libre ejercicio de la plenitud de los derechos de propiedad que han sido adquiridos al celebrarse el negocio jurídico. No se trata pues, de una simple cesión de uso, alquiler o préstamo; el contribuyente debe desprenderse de la cosa en cuestión, la cual debe salir de su patrimonio e ingresar en el de quien pacta el negocio, y que a su vez está obligado a soportar la carga económica del tributo.

b) Bienes *Muebles Corporales*:

En segundo lugar, la cosa objeto de la relación jurídica que se traba entre ambas partes, debe ser un bien *mueble corporal*. De esta manera, se deja fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por una parte, a la transferencia de propiedad de los inmuebles; y por la otra, a la transferencia de los derechos de propiedad de todo tipo bienes intangibles o incorporales.

Sobre este segundo punto, la propia LIVA en su art. 16 hace énfasis en la *no sujeción* de la *venta* de bienes intangibles. Debe observarse sobre este punto que de acuerdo con el reglamento en su art. 10.3, en las situaciones en las cuales se cedan y traspasen títulos que representen derechos de propiedad de bienes muebles corporales, no estaríamos frente a la mencionada no sujeción, ya que lo que estaría gravado no es la entrega del *título* (intangible), sino la transferencia de derechos de propiedad de un bien *mueble corporal* a través de la indicada entrega.

c) A título *Oneroso*:

Por último, es imprescindible para considerar gravable la transferencia de derechos de propiedad sobre bienes muebles corporales, que ella sea realizada a título *oneroso*. Para cumplir con esta condición, es importante resaltar la procedencia en toda su extensión del concepto de obligación *onerosa* que nos indica el Código Civil[1]. De esta forma, tenemos que una obligación es

[1] C. Civil: *"Artículo 1.135 El contrato es a título oneroso cuando cada una de las partes trata de procurarse una ventaja mediante un equivalente; es a título gratuito o de beneficencia cuando una de las partes trata de procurar una ventaja a la otra sin equivalente"*.

onerosa cuando se pacta a cambio de una ventaja equivalente es decir, una contraprestación; quién entrega la cosa recibe por causa del contrato algo a cambio que valora en igual circunstancia a lo entregado. La venta a efectos del IVA, (esto es, cualquier operación que el Legislador haya asimilado a un contrato de venta para que sirva de hecho imponible del impuesto), debe tratarse como condición indispensable, de una transferencia *onerosa*, en la cual exista una *contraprestación*. De aquí podemos concluir que, en contraposición, existen las transferencias a título *gratuito*, conformadas por las liberalidades en la cuales destaca la *donación* como contrato mediante el cual se transfiere de igual forma el derecho pleno de propiedad sobre una cosa, pero sin existir contraprestación a cambio de dicha entrega. Las donaciones entonces, sencillamente no pueden ser consideradas como hechos imponibles del IVA, por las razones que hemos aquí expuesto, y que discutiremos en detalle más adelante.

Es pertinente extender nuestro comentario sobre la necesidad inevitable de una *contraprestación*, a efectos del supuesto de hecho de la obligación del IVA; por cuanto es muy común encontrar dificultades en la aplicación de este impuesto, cuando la contraprestación no es perceptible o cuantificable de forma inmediata o directa, como cuando sucede al recibir un simple pago en efectivo, a manera de contraprestación de la entrega del bien de que se trate.

Para ello es muy práctico el análisis en detalle del supuesto contenido dentro del art. 4.3 de la LIVA, en donde el Legislador equipara a la venta gravable a la *distribución "gratuita" con fines promocionales*. En primer lugar, es necesario tener claro que la expresión utilizada en la LIVA es absolutamente coloquial, ya que por una parte la mera *distribución* de un bien no supone en todo caso la *transferencia* del derecho de propiedad de ese bien, es por supuesto un simple servicio que puede o no ser ejecutado por el propio vendedor, o quizá por un tercero que haga de la distribución su actividad. De igual forma resulta completamente obvio que el legislador incurre en una contradicción en términos, al señalar en este supuesto que una *distribución* (*rectus*: transfe-

rencia) que tiene fines *promocionales,* no puede por definición ser entonces *"gratuita"* en el sentido jurídico del término, ya que si quien distribuye (*transfiere*) un bien mueble teniendo como objetivo en mente la promoción, mercadeo o propaganda que está efectuando al repartir dicho bien, no lo hace en modo alguno *gratuitamente,* sino con el firme y oneroso propósito de obtener una contraprestación, que es económicamente cuantificable, y en este tipo de supuestos de negocios suele ser de magnitudes pecuniarias significativas.

Lo que consideramos que el legislador intenta señalar, es simplemente que no existe una contraprestación *en efectivo* o bien en *metálico;* es decir, no hay por parte del comprador (adquiriente), un desembolso material del precio por el bien que está recibiendo. Esta situación tiene su origen precisamente en la intención promocional o publicitaria de quien hace entrega de dicho bien, y que quiere asegurarse de que el objeto de que se trate llegue a sus destinatarios (posibles clientes o consumidores) por los intereses comerciales que le asisten; y por ello, está dispuesto a soportar el costo que significa no recibir el ingreso en efectivo (contraprestación) por la salida de estos bienes de su patrimonio. Ello sin embargo, no implica en lo absoluto que se trate de una transacción *gratuita,* pues existe una contraprestación económicamente cuantificable que recibe quien hace la entrega de bienes, al realizar el mercadeo o la promoción de sus productos, lo que conllevará, muy probablemente, al incremento en el rendimiento de sus negocios.

En cuanto al IVA, el ejemplo antes señalado ha sido obstáculo común en quienes se encargan de realizar todos los trámites administrativos y demás gestiones para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes corporativos, (que usualmente son quienes llevan a cabo este tipo de operaciones, de común a cuantiosa escala). Por una parte, no existe una emisión regular de facturas individualizadas por cada bien que se entrega con fines promocionales; y tal y como se comentó, es claro que no existe pago en efectivo de parte de quienes reciben dicho bien (potenciales usuarios o consumidores). La solución no

debe ser otra sino que el contribuyente está obligado a emitir una factura global, o su equivalente, que soporte todas las transferencias de bienes efectuadas con dicho propósito; y a su vez, dicho vendedor deberá soportar la totalidad del débito fiscal que genera la transferencia en cuestión, sacrificio que -como vimos- está dispuesto a soportar para obtener sus beneficios promocionales.

El cálculo de dicho débito debe obedecer, tal y como la Ley lo indica, al precio de mercado que tengan los bienes entregados con el ánimo promocional[2].

2.1.2. Supuestos asimilados a ventas y operaciones especificadas en el Reglamento.

Una vez analizados los elementos que caracterizan a las operaciones de transferencia de bienes muebles a efectos de su gravabilidad en el IVA, pasamos a comentar los ejemplos particulares que contiene el Reglamento de la LIVA, con respecto a diversas operaciones que son asimiladas al concepto genérico de ventas, y por lo tanto se consideran supuesto del hecho imponible del impuesto.

a) Transferencias efectuadas en pública subasta; adjudicaciones en pago o remate.

El primero de los supuestos que nos trae el art. 10 del reglamento, simplemente señala que no importa la circunstancia legal en la cual se lleve a cabo la transferencia de los derechos de propiedad sobre los bienes muebles corporales; siempre y cuando exista una contraprestación (que sea a título *oneroso*). En este primer ejemplo, se considera que el hecho de efectuarse la transferencia como resultado final de una subasta pública, sea esta de carácter privada o judicial, por medio de la adjudicación en pago o remate, no desvirtúa en ningún caso el nacimiento de la

[2] *Vid.* Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Nº 01918 de fecha 28 de noviembre de 2007, caso *El Triunfo C.A.* Este es uno de los pocos casos en que se analiza el supuesto de la atribución de costo a los bienes entregados con fines promocionales, siendo que en este caso particularmente dichos bienes no tenían costo atribuible.

obligación tributaria por parte de quien transfiere los derechos de propiedad, dado el supuesto necesario de que se trate de un contribuyente del impuesto[3].

b) La Permuta

El contrato de permuta mediante el cual cada una de las partes se obliga a dar una cosa para obtener otra por ella, es asimilado a la venta para todo los efectos del IVA. Siendo este un contrato consensual, se perfecciona por el solo consentimiento de las partes y cada una de ellas se considerará entonces como enajenante del bien que transfiere por el cual recibe otro a cambio. De esta forma al realizar una permuta en la cual ambos bienes sean muebles y corporales, se generaría dos hechos imponibles del IVA por separado, siendo cada parte del contrato contribuyente del IVA por la transferencia que realiza[4].

---

[3] El tema de la gravabilidad de las operaciones de transferencias de bienes en subastas y remates, ha llevado al análisis de los posibles conflictos que pueden generar el régimen de no sujeción aplicable a los bancos y a las empresas de seguro, y las operaciones que necesariamente deben llevar a cabo este tipo de empresas, al subastar o rematar bienes muebles que han sido obtenidos o recuperados en el transcurso precisamente de las actividades bancarias o de seguros, que se encuentran en principio bajo una no sujeción "*objetiva*" es decir, que solamente abarca las operaciones estrictamente financieras o de seguro para cada caso. Estos temas han sido objeto de discusión en varios trabajos de la cátedra de IVA de la especialización de Derecho Tributario de la UCV como lo son las monografías de Esparragoza, Jomaira y Gerardi, Andrés *La gravabilidad de las ventas de salvamento realizadas por las empresas de seguro con el impuesto al valor agregado;* Garmendia, Lourdes y Guzmán, Jennifer: *Las instituciones financieras y el impuesto al valor agregado,* así como el trabajo especial de grado de Ramírez Yánez, Mara C. *Análisis del régimen del impuesto al valor agregado en la actividad aseguradora;* todos los cuales espero sean publicados próximamente.

[4] Aunque no sea éste el capítulo sobre el régimen de retención del IVA, es pertinente acotar que el caso de las permutas, y en general cualquier caso en el que no se realice una pago en efectivo, ha generado discusión y polémica sobre la correcta aplicación de la retención del IVA cuando no es posible sustraer el porcentaje de retención sobre el objeto que se entrega como precio. Recordemos que en materia del Impuesto Sobre la Renta el actual Decreto 1808, deja claro el asunto al limitar la retención de este impuesto solamente a los pagos en efectivo, pero por el contrario la Providencia 56 vigente sobre retenciones del IVA no es para nada clara en este asunto. Valga la acotación

c) Cesión de títulos representativos del derecho de propiedad

Como ya se mencionó anteriormente, la venta de bienes *intangibles* no está sujeta al IVA en Venezuela, por lo tanto no constituye hecho imponible la trasferencia onerosa de los títulos mencionados en el numeral 2 del artículo 16 de la Ley. Sin embargo, es lógico que si la propiedad de bienes muebles corporales se transfiere mediante la entrega de títulos, dicha operación configura el hecho imponible de venta.

El reglamento hace mención expresa de excluir bajo este concepto la cesión del derecho de herencia, por tratarse en sí mismo de un bien intangible; y de prenda, por cuanto no se trata del derecho de plena propiedad.

d) El Mutuo

El contrato de mutuo de cosas o préstamos de consumo, por medio del cual una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de bienes fungibles o consumibles, con cargo de restituir otros de la misma especie y calidad, se asimila a la venta a efectos del IVA, ya que el mutuario se convierte en propietario de los bienes dados en este tipo de préstamo.

En este caso, al igual que mencionábamos sobre la permuta aunque no sea simultáneamente, ambas partes son contribuyentes del impuesto, en primer término el prestamista al transferir la cosa dada en préstamo debe cumplirse con la obligación tributaria, y posteriormente al restituir el prestatario una cosa de la misma especie y calidad, nacerá también la obligación tributaria.

e) Aporte a sociedades o entes jurídicos o económicos.

De conformidad con el reglamento, el aporte o acto de transferir el dominio de bienes muebles corporales para la constitución, ampliación, modificación, fusión, absorción u otra forma

a propósito de la muy reciente sentencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 10 de julio de 2012, caso *SOLTUCA*, en la cual la Sala comprendió que no era procedente realizar la retención del IVA, si el agente de retención tenia *imposibilidad material* para efectuar dicha retención.

similar, de sociedades o entes jurídicos o económicos, se asimila a la venta y por lo tanto constituye un hecho imponible que da origen a la obligación del IVA[5].

Sin embargo, el reglamento contiene a su vez cuatro supuestos de excepción a la regla antes enunciada; es decir, cuatro situaciones distintas en las cuales, si se cumplen los requisitos establecidos por el reglamentista, no considerará la República que se ha incurrido en un hecho imponible semejante a una venta y por lo tanto, no resultará a aplicable el IVA.

1) Aporte de acciones.

Como primer supuesto de excepción, reitera el reglamento que no constituyen hecho imponible los aportes de derechos de propiedad consistentes en acciones sociales anónimas o de otro tipo de sociedad, cuotas sociales o participación en otras sociedades o entes jurídicos o económicos. En este caso, no dice nada nuevo la norma, ya que como se ha visto ya reiteradamente, la transferencia de bienes intangibles, tales como las acciones o cuotas de participación, es una operación que no está sujeta al ámbito de aplicación del tributo; por ello, mal podría el Reglamento considerar que el aporte del derecho de propiedad de dichos bienes intangibles a una sociedad, pudiese constituir un hecho imponible del impuesto.

2) Aporte de derechos de <u>*todo*</u> el activo y pasivo de una sociedad a otra.

El siguiente supuesto que indica la norma trata de la cesión de la *totalidad* del activo y pasivo de una sociedad a otra. En

[5] Para ahondar en este tema en particular *vid.* BACALAO Z, María Gabriela. *Gravabilidad bajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la transferencia del dominio de bienes muebles usados con el objeto de aumentar el capital social de una compañía sucesora en el giro o actividad de la empresa aportante*, en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Torino, Caracas, 2004; y ESCALANTE E, Xabier. *Comentarios en torno a la Aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Reorganizaciones o Reestructuraciones Corporativas*, en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino, Caracas, 2009.

principio, pareciera que deberíamos considerar aquí simplemente el supuesto de transmisión de todo el patrimonio de una sociedad a otra, lo cual comúnmente se logra a través de una fusión mercantil de sociedades. Sin embargo, no consideramos que aquí se contemple el supuesto de las fusiones mercantiles -el cual veremos más adelante, ya que sí se encuentra previsto en la regulación objeto de análisis-. Entonces para entender bien este supuesto, debemos detenernos a analizar ciertas peculiaridades que encontramos en este caso. En primer lugar, es importante considerar que la norma habla sobre el aporte de *todo* el activo y pasivo, que se realiza *"de una sociedad a otra"*, con lo que entendemos que el aportante es forzosamente la propia sociedad mencionada (no sus accionistas). Es decir, que una sociedad resuelve traspasar *todo* su patrimonio (activo más pasivo) al capital de otra sociedad, recibiendo como contraprestación, lógicamente, una participación accionaria de la sociedad a la que se ha traspasado todos esos bienes, y que a su vez (muy importante), ha aceptado igualmente cubrir todas sus deudas.

Otro aspecto resaltante a tomar en cuenta en este supuesto, es que el pasivo de que se trate debe ser de naturaleza *"transferible"*, en el sentido de que, si bien la otra sociedad puede asumir cualquier deuda, algunas obligaciones, como por ejemplo las de naturaleza laboral y muy particularmente las tributarias, si bien pueden ser asumidas por un tercero, ello no significa que se abandona la condición de obligado o contribuyente. Esto en materia tributaria reiteramos, es particularmente importante para el supuesto bajo análisis, ya que la sociedad que recibe el aporte *no* se subroga en los derechos y obligaciones tributarias del aportante, -diferencia fundamental con respecto a las *fusiones* de sociedades-, ya que dicha sociedad aportante seguirá siendo sujeto pasivo de sus propias obligaciones tributarias, que si bien se pueden ceder los créditos fiscales que estén a su favor, no podrá, por ejemplo, traspasar los créditos del IVA que se encuentren acumulados[6].

[6] En efecto el traspaso de los créditos del IVA (llamados por el propio COT como *"elementos técnicos"*) que se encuentren acumulados por falta de débitos del IVA contra los cuales sustraerlos, está prohibido expresamente por la propia LIVA, que solamente acepta el supuesto de una fusión: *"Artículo 41.*

El caso descrito implica entonces que una sociedad que posee un patrimonio determinado, con su activo y pasivo, decide modificar la estructura de su negocio y transferir todos esos bienes y obligaciones a otra sociedad, de la cual se convierte entonces en su accionista. Con ello se ha transformado de una compañía con un patrimonio diverso compuesto de bienes y obligaciones, a una compañía tenedora de acciones o *holding*, cuyo único activo después de la reorganización, estará compuesto por las acciones de la empresa recipiendaria del patrimonio. En este sentido, se puede afirmar que la aportante ha modificado sus negocios de operaciones activas (utilizando su patrimonio) a operaciones pasivas (tenencia de acciones que generen dividendos), pero lo importante es que no ha cesado en sus negocios, ya que la sociedad sigue activa.

Nótese entonces que para llevar a cabo este supuesto, ambas empresas deberán suscribir el respectivo contrato (o los contratos) de cesión de bienes y la necesaria aceptación de obligaciones y deudas, siendo entonces que en el presente supuesto puede perfectamente tratarse de transferencia de los derechos de propiedad de bienes muebles corporales, que en principio estarían gravados por el IVA. No obstante lo anterior, tratándose de una reorganización corporativa, no constituye entonces esta operación un hecho imponible del impuesto, siempre que cumpla con los requisitos que prevé la norma y que aquí exponemos.

En este sentido, resulta oportuno hacer mención en este supuesto, que no estamos hablando de una transferencia o enajenación de un establecimiento o de un *Fondo de Comercio*, aunque bien pudiera entenderse que las consecuencias finales son muy similares o idénticas en algunos casos. Para que se trate del supuesto de la enajenación de un Fondo de Comercio, -si bien puede implicar la transmisión de todo el activo y pasivo de una compañía-, por una parte debe tratarse necesariamente de

El derecho a deducir el crédito fiscal al débito fiscal es personal de cada contribuyente ordinario y no podrá ser transferido a terceros, excepto en el supuesto previsto en el artículo 43 o cuando se trate de la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso, la sociedad resultante de dicha fusión gozará del remanente del crédito fiscal que le correspondía a las sociedades fusionadas o absorbidas."

la cesación del negocio del aportante; punto que no ocurre en el presente caso, ya que como vimos, el aportante no cesa en sus actividades o negocios, solamente ha reorganizado la manera en la que los conduce[7].

3) Aporte de derechos de *parte* del activo y pasivo de una sociedad a otra.

Otro supuesto que resulta interesante, es la opción que contiene el reglamento de transferir a una sociedad solamente *parte* del activo y pasivo de otra, es decir que la sociedad aportante continúa en actividad, y que solamente ha transferido *parte* de su patrimonio a cambio de una participación societaria en el capital de la que lo recibe. Es imprescindible por supuesto, que el activo sea de mayor cuantía que el pasivo, puesto que el aporte forzosamente debe tener un contravalor que corresponda al precio de las acciones de la sociedad que se reciben a cambio.

Es entonces requisito de procedencia de este supuesto de excepción, que la sociedad aportante no sólo transfiera los derechos de propiedad de al menos un bien mueble corporal a la otra sociedad; sino que también ceda *parte* de sus obligaciones a dicha entidad que recibe el aporte.

A diferencia del derecho tributario corporativo norteamericano, ni el Código de Comercio ni el Código Orgánico Tributario de Venezuela contemplan las operaciones conocidas como *reorganizaciones corporativas*, que suelen tener un efecto tributario particular dependiendo de si la restructuración obedece al interés de un grupo corporativo determinado, o si se realiza entre partes independientes. Este supuesto del reglamento del IVA significa entonces un ejemplo peculiar de una norma tributaria sobre una posible restructuración corporativa en Venezuela.

[7] Igualmente, debe cumplirse de forma obligatoria con el procedimiento especial previsto en el artículo 151 y 152 del Código de Comercio, sin lo cual la transmisión de activos y pasivos no tendrá las consecuencias que surgen de este especial régimen mercantil. En lo que se refiere al IVA, esta situación está expresamente contemplada en el numeral 7 del mismo artículo 5 del Reglamento del la LIVA, en cuanto a la gravabilidad por este impuesto, de las trasferencias de bienes muebles corporales incluidos en la operación de enajenación de un Fondo de Comercio y del cual hablaremos mas adelante.

Sin embargo, el supuesto de la norma no es muy concreto, y pueden darse dudas al momento de categorizar la operación dentro de este supuesto de hecho. Por ejemplo, nada indica el reglamento sobre si debe o no existir relación entre el activo y el pasivo que se transfiere. ¿Debe el pasivo que se cede corresponder al activo?; es decir, si se aporta al capital de una compañía un bien mueble corporal, como por ejemplo un camión, ¿debe entonces cederse un pasivo correspondiente a dicho bien?, en nuestro ejemplo, la obligación de los giros pendientes para cancelar el saldo deudor del precio del camión. O por el contrario, no es necesario que el pasivo corresponda al activo aportado, como por ejemplo el aporte del camión, y a su vez, el pasivo laboral del conductor a quien se le sustituye ahora como patrón la sociedad que recibe el aporte del activo.

Siguiendo una interpretación literal del supuesto de la norma, no existe diferencia entre ambas situaciones planteadas a título de ejemplo, en ambos casos se trata de la transferencia de *parte* del activo y pasivo de una sociedad a otra y, por lo tanto, corresponde aplicar la excepción de la regla y no considerar la operación como un hecho imponible del IVA.

4) Continuar el mismo *giro, objeto o actividad.*

La norma reglamentaria objeto de comentario finaliza con el último y más complicado supuesto de excepción, que contiene a su vez varias opciones, e incluso un supuesto de desaplicación de la excepción. Por esta razón, precisamos analizar con detalle todo lo que abarca esta última instrucción del reglamento exponiendo varios escenarios que consideramos posibles en cuando al ámbito de la aplicación de esta norma.

Vemos entonces que el reglamento expresa que *en todo caso,* si las *nuevas* sociedades *surgidas* continúan el mismo giro, objeto o actividades de las sociedades o empresas antecesoras, sean en su totalidad o parcialmente, no se considerará que ha existido un acto, operación o transmisión de dominio de bienes corporales asimilable a enajenación, para los efectos de la aplicación del IVA. Así mismo, el supuesto viene seguido inmediatamente con

una excepción que sí permite la aplicación del IVA, y ello se trata de los casos en los cuales se *aumente* el capital social o la participación en él, con aportes de *nuevos* bienes muebles.

Antes de entrar de lleno en los posibles escenarios que se nos plantean ante esta norma, como primera observación debemos señalar -ya que es vital para continuar el resto del estudio-, que existe una contradicción evidente entre el señalamiento que hace la norma del supuesto de "*nuevas* sociedades surgidas", con la excepción planteada cuando "se *aumente* el capital con bienes nuevos". Consideramos que es incorrecto de parte del reglamentista, indicar en un principio el surgimiento de "*nuevas*" sociedades, es decir, que estaríamos hablando de una operación que implica su constitución o incorporación y por ende un aporte inicial al capital de dicha nueva sociedad; y posteriormente, señalar de forma expresa, un supuesto de no aplicación cuando se trate de *aumentar* el capital de una sociedad (preexistente). Resulta claro que si consideramos el *aumento* de un capital social, éste debe corresponder a una sociedad que ya ha sido constituida, y por lo tanto no es una sociedad *nueva* que ha surgido de la operación. Lo anterior es muy importante, si nos planteamos, por ejemplo, el caso de las fusiones que veremos a continuación, ya que dependiendo de la modalidad que se seleccione, podrá o no surgir una *nueva* sociedad de la operación de reorganización que se utilice.

Primera opción: Las fusiones

Nos planteamos entonces entender ahora, a que se refiere el reglamentista con la expresión "*en todo caso*", veamos; el primer supuesto que analizamos es el aporte de acciones que como vimos es innecesario señalar como supuesto específico, ya que se encuentra incluido como una operación *no sujeta*; los dos supuestos siguientes implican la transferencia de derechos de propiedad y obligaciones (activo y pasivo) bien sea de forma *total* o *parcial*. De esta manera cualquier otro caso deberá ser distinto a los anteriormente señalados, siempre y cuando estén enmarcados en los supuestos que incluyen en el encabezado de la norma, es decir, que impliquen una constitución, ampliación, fusión, modificación o absorción de una sociedad.

Por ello, consideramos que dentro de los *otros casos* sin duda se incluyen a las *fusiones*, en las cuales existe una transmisión total del patrimonio de una sociedad a otra.

La doctrina define la fusión por absorción como aquel mecanismo mediante el cual todas las sociedades intervinientes menos una se extinguen y la sociedad que supervive sucede a las demás en todos sus derechos y obligaciones (HUNG VAILLANT, MORLES HERNÁNDEZ). Como se puede observar del propio Código de Comercio y así lo ha interpretado la doctrina mercantil, la fusión en Venezuela puede realizarse de dos formas, por una parte la fusión de dos o más sociedades que resulte en una nueva sociedad, tal y como expresa el artículo 346 del Código de Comercio[8], y la fusión de una o varias sociedades en otra que subsiste, lo que se denomina fusión por incorporación o absorción.

En ambos casos se trata de un mecanismo de sucesión universal societaria, tal y como lo ha establecido el legislador en el artículo 346 del Código de Comercio[9].

A efectos tributarios, el Código Orgánico Tributario prevé ambos tipos de fusiones antes indicadas, siendo claro y directo en su artículo 24 que establece lo siguiente: "*En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma, asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas*". Como podemos observar, tanto en el caso que se genere una nueva sociedad o subsista alguna de ellas al realizarse una fusión mercantil, existe una transmisión absoluta de los derechos subjetivos y obligaciones de naturaleza tributaria

[8] C.Com: Artículo 344 "*Los administradores de cada una de las compañías presentarán al Tribunal de Comercio, para su registro y publicación, el acuerdo en que se haya decidido la fusión. También presentarán sus respectivos balances. Si la nueva compañía resultante de la fusión, estableciere su domicilio en una jurisdicción distinta a las de las sociedades que se unen, aquélla deberá cumplir todas las disposiciones contenidas en los artículos 215 y siguientes.*"

[9] C.Com: Artículo 346 "*Transcurrido sin oposición el término indicado, podrá realizarse la fusión, y la compañía que quede subsistente o que resulte de la fusión, asumirá los derechos y obligaciones de las que se hayan extinguido.*"

que asistían y comprometían a la sociedad fusionada, poniéndose en lugar de esta, aquella que resulte de la fusión, bien haya pre existido, o deba su constitución a la operación de reorganización corporativa en la que se efectuó una fusión.

Para el caso del IVA, vimos anteriormente como la LIVA también otorga consecuencias importantes a las fusiones, ya que vimos como en efecto los créditos acumulados que corresponden al IVA, solamente podrán pasar de un sujeto pasivo a otro si efectivamente opera una fusión[10].

Así tenemos que la fusión (y la absorción) está expresamente indicada en el numeral 5 del artículo 10 del Reglamento del Ley del IVA, como una operación que se encuentra bajo el ámbito de aplicación de este régimen en particular. Tal y como lo indicáramos supra, no creemos que el segundo supuesto sometido a estudio haga referencia a las fusiones, puesto que en una fusión, si bien se realiza el traspaso de todo el patrimonio de una sociedad a otra, quien recibe la contraprestación por dicho aporte es, el o los accionistas de dicha sociedad fusionada. Son estos accionistas quienes en realidad fungirán como aportantes, ya que la sociedad sobre la cual recaería la obligación que supuestamente se asimilaría a una venta, desaparece tras la fusión y no existiría realmente un sujeto pasivo de la obligación del IVA por el traspaso de los bienes muebles corporales que se incluya en la operación de fusión. De tal modo que, como acertadamente lo indica el Estatuto Tributario Colombiano[11], la transmisión que se genera en una operación de fusión, mal podría ser considerada una *enajenación*,

---

[10] *Vid* nota 7.

[11] Estatuto Tributario Colombiano, Artículos adicionados por el artículo 6 de la Ley 6 de 1992, publicada en el Diario Oficial (Colombia) Nro. 40.490, del 30 de junio de 1992: *"Artículo 428-2. Efectos Tributarios de la Fusión y Escisión de Sociedades. Lo dispuesto en los artículos 14-1 y 14-2, es igualmente válido en materia del impuesto sobre las ventas. Artículo 14-1. Efectos tributarios de la fusión de sociedades. Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas. Artículo 14-2. Efectos tributarios de la escisión de sociedades. Para efectos tributarios, en el caso de la escisión de una sociedad, no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide (...)".*

al menos, a los efectos del concepto de venta que prevé nuestra LIVA. A esta conclusión también ha llegado la doctrina venezolana, negando rotundamente que pueda hablarse de un *"aporte"* cuando se trata de fusiones de sociedades mercantiles[12].

Consideramos entonces que, -aun cuando es innegable que la condición prevista en el reglamento en cuanto a la continuación de las actividades se cumple forzosamente en el caso de las fusiones,- en el supuesto de reorganización corporativa en el cual se fusionen sociedades, bien por absorción o constitución de una nueva sociedad, al existir una sucesión a título universal de todas los derechos y obligaciones de naturaleza tributaria, la transmisión de bienes corporales que pueda ocurrir dentro de dicha operación, no encuadra en el concepto de venta previsto en el artículo 4 de la LIVA, y por lo tanto no se genera el hecho imponible del impuesto[13].

---

[12] *"En nuestra opinión, la interpretación antes señalada no se ajusta al sentido lógico y jurídico que debe darse a la norma en cuestión, por considerar, en primer lugar, que bajo este criterio se estaría equiparando indebidamente la transferencia patrimonial que se produce en la fusión a un aporte, siendo que se trata de figuras jurídicas completamente distintas; y, en segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, se entiende que el primer aparte del numeral 5 del artículo 10 del RLIVA regula supuestos distintos al de fusión. De suyo que consideremos que la norma del primer aparte del numeral 5 del artículo 10 del RLIVA no es aplicable al caso de fusión, toda vez que la transmisión patrimonial efectuada por virtud de esta figura de reorganización societaria no puede considerarse, bajo ningún supuesto, como un aporte de la sociedad fusionada a la sociedad fusionante".* (GARCÍA CASAFRANCA, Alvaro y JRAIGE ROA, Jorge *El impacto tributario en las fusiones de Sociedades Mercantiles en Venezuela,* ponencia preparada para las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT, Cartagena de Indias-Colombia, 14 al 20 de febrero 2010 *TEMA I: "Fusiones y Adquisiciones - Aspectos Internacionales"*).

[13] En este punto debemos resaltar, que esta conclusión fue correctamente aceptada por la propia Administración Tributaria Venezolana desde el principio de la aplicación del régimen de Impuesto al Valor Agregado en nuestro país, tal y como lo muestra la siguiente consulta publicada por el SENIAT: *"Como se observa la o las sociedades que se extinguen deben transferir su patrimonio en bloque a la nueva sociedad ya existente que las absorbe, considerando la doctrina, este mecanismo de transmisión, como una sucesión universal en el activo y el pasivo de las sociedades absorbidas, en efecto, si bien es cierto que todas fusión requiere efectivamente el traspaso de bienes de una entidad a otra, ese traspaso no constituye una compraventa, ni una permuta, ni mucho menos una cesión ordinaria ya que no está presente el elemento onerosidad. (...) En este orden de ideas, conforme a nuestra*

Segunda opción: El simple aporte de activos muebles corporales.

Seguidamente abordamos el que consideramos debe ser el otro escenario que nos queda por comentar, el cual es sin duda la transferencia de (todo o parte) del activo pero *sin* pasivo alguno. Así las cosas, tenemos que la transferencia de bienes muebles corporales con motivo de un aporte a capital de una sociedad, sin transferir a su vez pasivo alguno (relacionado o no con dicho bien mueble), debe ser incluido como una opción dentro del supuesto en que nos encontramos; es decir, que en todo caso de aportes al capital de una sociedad, para que no se considere que ha ocurrido el hecho imponible del IVA, debe cumplir con que *"continúan el mismo giro, objeto o actividades de las sociedades o empresas antecesoras"*.

Evidentemente los términos incluidos en el Reglamento de la LIVA pueden ocasionar confusión, tal y como lo señaláramos anteriormente en el caso de las *"nuevas"* sociedades y la contradicción incurrida al prever el *"aumento"* del capital. Sin embargo, lo que está claro es que se trata de un aporte de bienes, y que dichos bienes deben ser utilizados para el mismo propósito comercial al que estaban destinados por la empresa antecesora que realizó el

---

afirmación anterior en virtud de la cual la trasferencia de patrimonio propia de una fusión constituiría una sucesión a título universal, resulta claro que en tal operación no se materializa ninguna operación que a los ojos de la Ley pueda encuadrarse dentro del concepto de venta o de cualquier otro de los hechos imponibles contemplado. Además, sería altamente engorroso determinar el porcentaje accionario que correspondería a la proporción de bienes muebles corporales absorbidos por la empresa resultante de la fusión, si se acoge el criterio de que la onerosidad de la operación vendría dada por las acciones de la nueva entidad que reciben los socios de las absorbidas a cambio de los derechos y obligaciones asumidas por la empresa que resulte de la fusión. (...) Por todas las razones expuestas, esta Gerencia Jurídico Tributaria es de la opinión que en la fusión de empresas lo que se concreta es una sucesión a título universal de las extintas a favor de la que nace o subsisten por lo que en tal situación no se materializa ninguno de los hechos imponibles contemplados en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor y que trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria. (Dictamen Nº 2364-95 de fecha 22-2-1996, consultada en Compilación Doctrinal Tomo 1, Ed. SENIAT, Caracas, 1996, pág. 212).

aporte. Esto, si bien puede encontrar obstáculos en la práctica, tiene sentido si tomamos en cuenta precisamente la orientación que debe prevalecer ante una reorganización corporativa, en la cual si bien se modifica la estructura del negocio, no se altera de forma definitiva la naturaleza del mismo.

Tenemos entonces que, aportar un bien mueble corporal al capital de una sociedad, siempre que se mantenga destinado a la actividad comercial original de su aportante, no resulta, en principio, un hecho imponible del IVA; siempre y cuando no ocurra la excepción de que dicho bien se considere "*nuevo*", tal y como lo veremos a continuación.

Continuando con lo establecido en el Reglamento de la LIVA, existe una situación en la cual se desaplica la excepción contenida en la norma, en cuanto a no considerar los aportes de bienes muebles corporales (sin pasivo alguno) a las sociedades como hechos imponibles del impuesto. Se trata del mencionado caso en el cual se *aumente* el capital o la participación en él, con aportes de *nuevos* bienes muebles.

Como es fácilmente apreciable, el reglamentista en su escueta exposición, nos deja con muchas interrogantes, que trataremos de solventar analizando el supuesto mencionado. En primer lugar dice la norma que debemos limitarnos a los *aumentos* de capital o la *participación* en él. De aquí inferimos, tal y como mencionáramos anteriormente, que se trata entonces de sociedades de capital *ya constituidas*, es decir, que esta regla de excepción no se aplicaría en caso de la constitución de *nuevas* compañías.

Igualmente vemos, que no solamente el aporte debe significar un *aumento* de capital, es decir, que la magnitud económica de éste sea incrementado en razón del aporte de bienes muebles corporales a la sociedad, sino que también, se menciona el caso en el cual un accionista aumente su participación en dicho capital. Esto implica la adquisición de acciones de parte de un accionista a otro, sin que necesariamente el capital de la sociedad haya aumentado, y por lo tanto, la participación del accionista se incrementa en la proporción en la que adquiere las acciones del

anterior accionista que se las vende. Este último caso, parece que no obedece a la situación de reorganización corporativa que regula la norma, ya que no existe en nuestra opinión, un aporte de parte del accionista adquirente que aumenta su participación en el capital de la sociedad. Lo que existe es un pago de éste accionista comprador al accionista vendedor, siendo que la forma en la que dichas acciones hayan sido pagadas desde su suscripción no se ha alterado, a menos que originalmente las acciones hayan sido sólo parcialmente canceladas, y el nuevo accionista decida cancelar la deuda mediante un aporte de bienes de la naturaleza que nos señala la norma.

Visto lo anterior, y limitándonos en el análisis del presente supuesto a los dos casos descritos, queda entonces la incógnita sobre la naturaleza *"novedosa"* de los bienes que son objeto de aporte para el aumento del capital de la sociedad. En definitiva, consideramos que ciertamente los bienes no deberían ser *nuevos*, pero el alcance del concepto *"nuevo"* puede tener varias lecturas; si bien podría tratarse simplemente de bienes cuyo fabricante coloca en primer término en el mercado; pareciera que puede también considerarse como nuevo, a cualquier objeto que no haya estado en uso, aunque su propiedad haya sido transferida en cualquier número de oportunidades; pero sin que el bien en cuestión haya sido puesto en funcionamiento, o uso según el destino normal al que obedece su naturaleza[14].

[14] Quizá podamos dar alguna claridad a esta complicada hipótesis si aventuramos un ejemplo: Si una compañía desea adquirir una flota de vehículos automotores, podría pactar con el concesionario automotriz, un esquema por medio del cual el concesionario, en lugar de venderle simplemente los vehículos a la compañía, lo cual implicaría por supuesto un hecho imponible del IVA, le sugiere aportar dichos automóviles al capital de la compañía y recibir acciones por el valor de su aporte. Dicha operación, en principio, encuadraría en el supuesto de la excepción del hecho imponible del IVA, siendo que finalmente el concesionario vende las acciones recibidas, y así obtiene la contraprestación en efectivo del valor de los vehículos vendidos sin que la operación genere el impuesto. Sin embargo, de acuerdo a la situación particular que estamos analizado del Reglamento de la Ley del IVA, dicha operación no calificaría dentro de la excepción de la norma, ya que los vehículos no han sido utilizados anteriormente, es decir son nuevos, a pesar

f) Adjudicaciones o transferencias como consecuencias de liquidaciones o reducciones de capital

El siguiente supuesto señalado en el reglamento, corresponde a los casos en los cuales una persona jurídica, sea ésta una sociedad mercantil, civil, irregular o de hecho; y en general, cualquier ente colectivo, acuerde su disolución y liquidación, o bien la reducción de su capital, por lo cual adjudique o transfiera como consecuencia de estas decisiones bienes muebles corporales a sus accionistas o socios en la medida correspondiente a su participación en la sociedad. En este caso, el contribuyente será la sociedad cuya liquidación o reducción se realice, y deberá igualmente considerar el valor los bienes que hace entrega a su precio corriente del mercado, a efectos de la base imponible del IVA.

Menciona igualmente la norma reglamentaria, que a efectos de la consideración del hecho imponible del IVA, se excluyen las adjudicaciones que se realicen como consecuencia de la liquidación de sociedades o comunidades conyugales y las comunidades hereditarias, por cuanto dichos tipos de transferencias no lo son a título oneroso.

g) Transferencias de Fondos de Comercio

Las ventas de Fondos de Comercio, de conformidad con el procedimiento establecido para ello en el Código de Comercio[15], así como la venta de establecimientos, empresas fabriles, mineras, agrícolas y mercantiles, se consideran como ventas gravadas por el IVA; sin embargo, por cuando en este tipo de operaciones suelen transferirse una universalidad de bienes, pueden incluir-

de que podrían incluso ser propiedad del concesionario, y no del fabricante directamente; lo importante es que no hayan estado destinado a su uso corriente, y que por lo tanto, sean considerados como nuevos. En el supuesto del aumento de capital del que nos habla el reglamento, el aporte a la sociedad de bienes nuevos y por consiguiente gravados, constituye entonces un hecho imponible del IVA y para el cálculo de la base imponible aplicable, no se les podrá asignar un valor inferior al corriente del mercado. En este caso, será contribuyente quien efectúe el aporte y el hecho imponible nacerá en la oportunidad en que se entreguen los bienes a la sociedad.

[15] *Vid* nota 8.

se dentro del todo traspasado bienes intangibles, así como bienes inmuebles. En estos casos, la base imponible del IVA incluirá *únicamente* los bienes muebles que estén comprendidos en la transacción, por cuanto solamente el valor de dichos muebles es susceptible de conformar la base imponible del impuesto.

Siendo que la venta o transferencia puede darse por una suma global o de alzada, que no pormenorice los bienes que están incluidos en el conjunto, a efectos del IVA se deberá entonces determinar únicamente el valor de los bienes muebles corporales que involucre la transferencia, considerando para este efecto el que tengan como valor corriente en el mercado.

h) Constitución o transferencia onerosa del derecho real de usufructo o uso sobre bienes muebles

Siendo, como ya lo hemos mencionado, que la excepción a la regla de la exclusión de las operaciones de venta de bienes intangibles como hecho imponible del impuesto, lo configura precisamente la transferencia de aquellos intangibles que correspondan a títulos sobre bienes muebles gravados, en consecuencia de dicho postulado, la constitución o transferencia onerosa del derecho real de usufructo o uso sobre bienes muebles, así como las sucesivas transferencias onerosas de éstos, si son asimilados a la transferencia del propio bien mueble. En este caso el reglamentista considera que la trasferencia del propio derecho real de usufructo se asimila a la venta por tratarse de una obligación de dar, aunque no se trate del derecho de propiedad plenamente considerado.

La base imponible en este caso estará constituida por el valor de los bienes objeto del acto o contrato, el cual no podrá ser inferior al corriente de mercado.

i) Promesa de venta con otorgamiento de la tenencia del bien

Para el supuesto del pacto de promesa u opción de venta que involucre el otorgamiento de la tenencia del bien, se considera que a efectos del IVA la venta se ha perfeccionado, aunque tengan que cumplirse aun los términos en los cuales se fijó la opción

o promesa, para que la venta propiamente dicha surta los efectos legales pertinentes.

Este supuesto es conteste con el aspecto temporal del hecho imponible del IVA recogido en la LIVA en el art. 13. Bajo el supuesto de la norma, el hecho imponible nace al momento de la *tradición* de la cosa, es decir, con la simple entrega del bien objeto del contrato nace la obligación tributaria (si es lo que ocurre primero). Es claro que en caso de no cumplirse con los términos en los cuales debía celebrarse la venta, y por lo tanto, la promesa no es cumplida, el bien deberá devolverse al vendedor, y consecuentemente se deberán realizar las correcciones posteriores al cumplimiento de la obligación tributaria, ajustando el débito por parte del vendedor y el crédito para el comprador, tal y como se explicará en su momento.

Un punto relacionado con este supuesto que suele ser objeto de dudas, es el caso de la entrega de bienes en *consignación*, es decir, cuando un vendedor coloca algunos bienes de su propiedad en posesión de un tercero, que se compromete a su vez a efectuar la venta de dicho bienes en su nombre. Ciertamente, ocurre la entrega del bien sujeto al impuesto, lo cual pareciera dar cumplimiento a lo indicado en el Art. 13 de la LIVA, sin embargo, es importante tener en cuenta que la entrega a consignación supone la existencia de un contrato distinto -*servicio*- cuya contraprestación usualmente toma la forma de comisión, y es a su vez dicha comisión, la base imponible del impuesto por la relación entre el vendedor y el consignatario. La entrega en si misma del bien como primer paso para su venta futura, no se tiene lugar entre partes que tengan como propósito la *transferencia* del bien en cuestión, cosa que si sucede en el ejemplo que se analiza del reglamento, en el cual una parte pone en posesión del bien a la otra, cuya intención es obtener la propiedad del bien transferido, y para lo cual celebra una promesa u opción de venta.

Tal y como ocurre en todas las operaciones anteriores la base imponible en este supuesto, estará constituida por el valor de la transacción, el cual no podrá ser inferior al corriente de mercado.

j) Dación en pago

A efectos de la aplicación del impuesto, no resulta relevante que las partes acuerden extinguir la obligación pactada, transfiriendo el deudor al acreedor un bien mueble gravado, distinto de dinero o del bien debido originalmente. Lo único que interesa a la norma impositiva, es que en razón del acuerdo celebrado entre la partes se transfiere la propiedad de un bien mueble corporal, bien sea esta la obligación debida en principio, o una dación en pago pactada con posterioridad.

En cuanto a la base imponible, el reglamentista menciona que dicha base se establecerá considerando tanto el monto de la obligación como el valor corriente de mercado que tenga el bien gravado dado en pago. Sin embargo, consideramos que indistintamente del momento de la obligación cuya extinción se busca a través de la dación en pago, lo que indica la LIVA es que debe tomarse en cuenta el valor de mercado del bien, por lo que si la única posibilidad que tiene un deudor de cancelar una obligación es dando en pago un bien cuyo valor de mercado es superior al monto de la obligación, en nuestro criterio deberá aplicar el IVA a la totalidad del valor de mercado del bien, sin perjuicio de otras consideraciones como el costo de adquisición de dicho bien para quien lo recibe, de conformidad con la normativa del Impuesto Sobre la Renta.

k) Pago de servicios con bienes muebles gravados

El pago de servicios con bienes muebles gravados, es una operación que se torna cada vez más común en el mercado venezolano. Los llamados "*intercambios*" suelen ser arreglos entre empresas de diferente actividad, que se ven mutuamente satisfechas al beneficiarse de los productos o servicios que ofrecen cada una, evitando la intermediación del pago en efectivo. Sin embargo, existe una tendencia no poco común de olvidar la verdadera naturaleza del contrato celebrado, y sus consecuencias en el plano tributario. Muy particularmente, en el caso de los intercambios existe cierta inclinación a olvidar por una parte, soportar la operación con las debidas facturas de ambos contribuyentes; y a su

vez, cuantificar el valor de mercado -y no del costo- que debe calcularse a efectos de la base imponible del IVA[16].

l) Ventas de bienes futuros

Tal y como lo señala el Código Civil[17] la venta de un bien que no existe, pero se espera que exista, es válida y se encuentra sujeta a condición. Con relación a la aplicación del IVA, igualmente se entiende perfeccionada dicho tipo de venta bajo la condición de la existencia futura del bien es cuestión, y el hecho imponible se entiende ocurrido cuando el bien llegue a existir, -siempre y cuando no se emita la factura o se realice el pago completo-, ya que en esos casos el hecho imponible tendría efecto, y si posteriormente el bien se considera entonces que su existencia no es posible, podrá realizarse el ajuste correspondiente para reversar la operación y sus efectos tributarios. Este supuesto es distinto entonces al caso en el cual el bien existe, pero su precio será *determinado* en el futuro. En dicho caso el hecho imponible nace con la entrega del bien, o la emisión de la factura (lo que ocurra primero), debiéndose dar un precio *transitorio* o *referencial* a efecto de calcular la base imponible al momento del nacimiento de la obligación tributaria. Esta base será ajustada en caso de que el precio que se determine en el futuro, modifique la apreciación transitoria que le dieron las partes para cumplir con el IVA en el período respectivo.

[16] Nuevamente aquí vale la pena acotar (*Vid.* Nota 5) lo referente a la aplicación de las retenciones del IVA cuando se trata de supuestos como el de los intercambios cuando alguna o ambas partes deben fungir como Agentes de Retención del IVA. No se ha establecido claramente cuál sería el mecanismo adecuado para cumplir con la retención del IVA en este tipo de supuesto que en definitiva comprende la compensación de cuentas por pagar con cuentas por cobrar. El único antecedente normativo como lo indicaremos antes es la prohibición establecida en el Decreto 1808 en materia de Impuesto Sobre la Renta, y recientemente el criterio jurisprudencial de la Sala Político Administrativa en la sentencia *SOLTUCA*, en la que señala la *imposibilidad material* del efectuar la retención del IVA.

[17] C.Civil Art. 1156.

m) La transmisión de propiedad a título oneroso de bienes representativos del activo fijo.

Una caso particular que despierta dudas sobre todo entre los comerciantes y administradores de empresas, lo configura la venta de bienes que correspondan al activo fijo en el balance del contribuyente; es decir, bienes corporales y tangibles que no responden a la naturaleza de la cuenta de inventario, sino que por el contrario, forman parte del patrimonio de la empresa para su uso propio; pertenecen al contribuyente con el fin de destinarlo por más de un período fiscal a la actividad económica de la que se trate.

A diferencia de otras legislaciones[18], la nuestra no distingue entre los bienes destinados a la *venta* y que forman parte del *inventario* del contribuyente, y los bienes del *activo fijo* que por una circunstancia u otra son objeto de venta[19], sin que ello por supuesto, signifique una actividad habitual por parte del vendedor. Dicha venta, que podríamos ejemplificar con el caso de una fábrica de zapatos que decide vender la fotocopiadora del departamento de administración, o quizá una firma de consultores que remata entre sus propios empleados los vehículos de la empresa, de conformidad con la normativa legal y reglamentaria del IVA, constituye un hecho imponible del impuesto, y por lo tanto debe el contribuyente emitir su correspondiente factura al efecto.

Resulta pertinente en este punto mencionar que el Reglamento contiene un deber formal específico que podría surgir en el caso bajo comentarios. En efecto, el artículo 44 del Reglamento obliga a los contribuyentes que transmitan la propiedad de bienes con un valor de mercado *por debajo del costo*, a notificar de

[18] Estatuto Tributario Colombiano: *Artículo 420. Hechos Sobre Los Que Recae El Impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. (...) Parágrafo. El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.*

[19] El caso de la *desincorporación* o *retiro* de bienes representativos del activo fijo del contribuyente, lo trataremos de forma específica más adelante.

dicha circunstancia a la Administración tributaria; es decir que en nuestro ejemplo arriba indicado, si el activo fijo -la máquina fotocopiadora-, se vende a un precio *inferior a su costo*, lo cual es ciertamente posible si el uso ha disminuido el valor de mercado del bien, entonces el contribuyente debe notificar de forma previa a la celebración de la venta, a la oficina regional del Seniat que le corresponda, siendo que dicho deber formal corresponde simplemente a una *notificación* y no a una *autorización* para llevar a cabo la operación. Finalmente, existe la duda sobre cómo ha de tomarse el costo que indica la norma reglamentaria, sobre este particular nos inclinamos a favor del costo histórico de adquisición en libros, ya que de tomarse el costo ajustado, sería normal entonces que dicho costo llegase con frecuencia a cero por efecto de la depreciación del activo fijo, con lo cual el deber formal que señalamos sería inoperante pues no podría ser el valor de mercado inferior al costo.

n) Arrendamiento con obligación de venta.

En el caso en el cual se suscribe un contrato que pretende ser un arrendamiento de bienes muebles, y sin embargo, el arrendador contrae igualmente la obligación de transmitir al arrendatario, en cualquier tiempo, la propiedad de los bienes arrendados, se considera para los efectos de la aplicación del IVA, que tal operación constituye una venta a plazos. El hecho imponible se verificará en el momento en que se suscriba el contrato de arrendamiento, y el impuesto deberá pagarse por el total de la operación con inclusión de los intereses que deben corresponder al plazo que estipule el contrato para la transmisión de propiedad de los bienes.

o) La venta de bienes objeto de arrendamiento financiero

Un supuesto que proporciona expresamente la LIVA, es el caso de la venta de aquellos bienes que han sido objeto de un contrato de arrendamiento financiero. El arrendamiento financiero o *leasing* de conformidad con la actual Ley de Instituciones el Sector Bancario es considerado como una actividad de crédito

que puede efectuar los bancos, así como también las arrendadoras financieras que son instituciones no bancarias[20]. Dichas empresas -en principio no sujetas al impuesto- tendrán el carácter de contribuyente del IVA, en primer lugar, por el arrendamiento equiparable a la prestación del servicio como hecho imponible del impuesto (cuya base según el Art. 5 de la LIVA sólo corresponde a la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenida), y en segundo lugar, para el caso de que se verifique la opción de compra del bien arrendado por parte del arrendatario financiero si es que existe una diferencia o saldo a pagar. Si ésta opción se efectúa, constituirá también hecho imponible entonces dicha venta final del bien, en la fecha que se ejerza el derecho de opción de compra, y se utilizará para el cálculo de la base imponible la diferencia entre el precio total del bien y lo pagado previamente por concepto de amortización del mismo.

Queda claro entonces que, en la primera etapa del contrato de arrendamiento financiero, se considerará ocurrido o perfeccionado el hecho imponible, y nacida la obligación tributaria, en el momento en que se pague o sea exigible las cuotas que se hubieran causado, según sea lo que ocurra primero; debiendo declararse y pagarse el impuesto por cada uno de los períodos de imposición correspondientes, para ello el banco o arrendadora financiera deberá emitir una factura por cada cuota, aplicando el impuesto a la parte que corresponde a la amortización del precio de bien dado en arrendamiento financiero, excluyendo los intereses de financiamiento. Posteriormente, una vez que se ejerza el derecho de opción de compra, se considerará perfeccionada la venta y ocurrido el hecho imponible, y en tal oportunidad deberá emitirse la factura o documento equivalente, debiendo declararse y pagarse el saldo de impuesto resultante, en el período de imposición correspondiente al de la fecha de la venta.

[20] Ley de Instituciones del Sector Bancario (Gaceta Oficial Nº 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010) Art. 15.

2.1.3. Retiro o desincorporación de bienes muebles:

Uno de los supuestos que puede dar lugar a mayores confusiones al momento de establecer la ocurrencia del hecho imponible del IVA, es sin duda el retiro o desincorporación de bienes muebles, por tratarse en la mayoría de los casos de supuestos que carecen de soporte contable por tener su causa bien en hechos fortuitos o involuntarios, o simplemente obedecen a procesos contables usualmente de empresas contribuyentes.

En principio, la intención del legislador es considerar como un hecho imponible gravable, cualquier diferencia que exista en el inventario del contribuyente, siempre y cuando dicha diferencia no obedezca a algún negocio jurídico legítimo, o a una situación justificada según lo que indica al respecto la propia Ley y el Reglamento.

a) Presunción de existencia del hecho imponible del IVA en el retiro y desincorporación de bienes

Se consideran retirados o desincorporados - y sujetos al impuesto- los bienes que falten en los inventarios de las empresas, cuya salida no puede ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria.

De conformidad con la norma aplicable, cuando se verifique la falta de bienes al realizarse los inventarios, se considerará que los mismos han sido vendidos en el período de imposición inmediato anterior al de la fecha de comprobación de la omisión. En este caso, la base imponible por la diferencia resultante se determinará sumando a dicha diferencia, el equivalente al porcentaje de utilidad bruta que surja del balance del último ejercicio de imposición correspondiente a la declaración del impuesto sobre la renta o en su defecto, del inmediatamente anterior a éste. Dicho porcentaje deberá aplicarse sobre el valor del inventario de los bienes faltantes.

b) Retiros y desincorporaciones *justificadas*:

El Reglamento del IVA limita los supuestos de justificación de salida de bienes del inventario, como activos fijos del patrimonio del contribuyente, a los siguientes casos:

1) Cuando la operación es amparada por documentación "*fehaciente*", lo cual según el reglamentista se logra incorporando elementos tales como:
   - Anotaciones cronológicas registradas en los Libros de Compras y de Ventas, respectivamente y en el Sistema de Inventario Permanente, en su caso.
   - Denuncia policial o judicial o desaparición de bienes por cualquier causa: hurtos, robos, siniestros u otros.
   - Denuncias de siniestros y en su caso, además, informes de liquidaciones de compañías de seguros, efectuadas en la fecha de verificación de los faltantes.
   - Mermas o pérdidas reconocidas por disposiciones legales o normas de organismos públicos.

Para el último de los supuestos mencionados resulta oportuno señalar, que dichas pérdidas o mermas incluso pueden ser del tipo reconocido por la propia Administración tributaria cuando se trata de la voluntaria destrucción de activos obsoletos, cuyo mecanismo de regulación de encuentra en la propia normativa del Impuesto Sobre la Renta[21] (NOTA). Otro caso de merma o destrucción justificada podemos encontrarla bajo el amparo de la regulación ambiental de tratamiento de materiales peligrosos, o las regulaciones sanitarias sobre tratamiento de activos tales como alimentos y medicinas, cuya salida del inventario en ocasiones obedece a factores de control sanitario, lo cual quedaría reconocido por el organismo público competente tal y como lo menciona la norma comentada.

[21] *Vid.* Providencia Administrativa Nro. 391: Condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes (Gaceta Oficial N° 38.254 del 19 de agosto de 2005).

2) Cuando los faltantes se produzcan por *caso fortuito* o *fuerza mayor*.

Siendo una pérdida involuntaria de los bienes que integran el inventario del contribuyente, resulta apropiado que la norma justifique dicha salida del inventario que no obedece a ningún negocio legítimo, como supuesto de excepción a la ocurrencia del hecho imponible del IVA.

La propia existencia del caso fortuito o fuerza mayor debe ser comprobada por el contribuyente, si bien el acaecimiento de dichas situaciones suele producir un hecho notorio cuya prueba se encuentra relevada[22].

Cuando se verifica la existencia de una situación extraordinaria de caso fortuito o fuerza mayor, el reglamento indica que el contribuyente deberá registrar los faltantes mediante alguna de las documentaciones que califica la norma reglamentaria como *"fehaciente"* y se crea el deber formal de dar formal aviso a la Administración tributaria dentro de los tres días siguientes a la ocurrencia del evento que originó la pérdida, a fin de que ésta realice las verificaciones que estime necesarias.

3) Pérdidas por fenómenos naturales *distintos* de los casos fortuitos y fuerza mayor.

El reglamento señala como supuesto de no ocurrencia del hecho imponible del IVA, las pérdidas que se verifiquen por fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos, por accidentes de transporte, manipulación o envasamiento que provoquen su inutilización o destrucción, siempre y cuando las cantidades destruidas puedan ser comprobadas por la Administración Tributaria.

---

[22] Como ejemplo de este tipo de desafortunados casos, tenemos la conocida tragedia de Vargas, que incluso suscitó la publicación del Decreto N° 4.213, mediante el cual se concede la exoneración del pago de los impuestos que en él se señalan, a las personas naturales y jurídicas domiciliadas en el Estado Vargas (Gaceta Oficial N° 38.361 del 19 de enero de 2006).

En esta última posibilidad que trae el reglamento, nos encontramos con un fenómeno que suele darse en los procesos productivos industriales que implican el desplazamiento de materiales o la utilización de reacciones químicas comunes en industrias, tales como alimentos, medicinas, petroquímica y en general, cualquier desarrollo industrial que sea susceptible de generar disminuciones en el inventario que ocurren por eventos distintos a la disposición comercial de los productos que genera la fábrica o industria. El problema evidente es lograr un soporte adecuado que refleje en términos económicos y comprobables la medida de las pérdidas que se causan, ya que dicho comprobante es necesario a efectos fiscales con el propósito de evitar la configuración del hecho imponible del IVA[23].

Finalmente señala el reglamentista que cuando se trate de una salida de bienes del patrimonio de forma *justificada*, las cantidades y valores correspondientes los bienes faltantes deberán contabilizarse por su valor de producción o precio de compra y registrarse en el Libro de Ventas como una operación no gravadas con el impuesto, en la fecha en que se produzca el hecho o se verifique éste.

c) Retiros y desincorporaciones *injustificadas*:

1) Bienes del Inventario.

La propia ley indica que la salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, cuyos destinatarios sean socios de la empresa, directores, o incluso personal de la empresa contribuyente, debe considerarse como un hecho imponible del IVA, por lo que podemos concluir que se trata de un *retiro* de bienes del inventario que *no* se encuentra justificado del modo que comentáramos anteriormente.

[23] El problema de las mermas industriales ha generado rechazos inmotivados de parte de la Administración Tributaria, según puede apreciarse en el caso *Complejo Siderúrgico de Guayana, C.A. (COMSIGUA)*, en sentencia Nº 00502 de fecha 22 de marzo de 2007 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Sobre este particular, suelen crearse varias incógnitas en cuanto a transferencias de bienes que se producen en algunas empresas a sus propios empleados. En un primer caso, las empresas que elaboran productos de consumo masivo, tienen generalmente establecido dentro de su política laboral, incluir dentro del paquete de compensación salarial del personal que labora en dicha industria, productos que forman parte del inventario y que normalmente están destinados a la venta, repartiendo cuotas asignadas a los empleados de forma habitual. Esta operación vista desde el enfoque tributario, no puede diferenciarse de una venta a título oneroso, ya que la contraprestación que recibe el contribuyente es sin duda el trabajo de su personal, al cual remunera de varias formas incluyendo la entrega de productos de forma regular. En estos casos se presenta un problema de soporte contable al igual que con las entregas con fines promocionales, sin embargo no existe razón para que no se pueda soportar dicha entrega con una factura global que agrupe todos los bienes destinados a ser entregados al personal como parte de sus beneficios laborales. El valor, como siempre, deberá ser el de mercado, aunque ciertamente es posible alegar el precio que se aplica al mayor, si se trata de un volumen considerable, tal y como expresamente lo señala el Reglamento[24].

Otro supuesto que no debe confundirse con el anterior, es cuando la empresa entrega a sus empleados bienes cuya usual finalidad no es ser vendidos a terceros, es decir, que pone a disposición del personal bienes que serán utilizados para fines propios de la empresa, como lo pueden ser uniformes, prendas de vestir de características particulares como por ejemplo con la denominación de la empresa, o con fines de seguridad industrial. Dichos bienes, no suelen ser transferidos en propiedad, aunque se le otorgue la plena posesión al empleado, y contablemente generan un gasto para la empresa. En nuestra opinión, esta entrega no debe pues ser considerada asimilable a una venta que genere el IVA, ya que la intención no es transferir la propiedad del bien, sino el beneficio empresarial en conjunto a través del uso que los empleados hagan de dicho bienes.

[24] *Vid.* Reglamento Art. 44.

2) Bienes del Activo Fijo.

Tal y como lo indicamos anteriormente, la calidad de *activo fijo* no obsta para evitar el gravamen a su transferencia, por lo que consecuentemente constituirá hecho imponible el retiro o desincorporación de bienes representativos del activo fijo del contribuyente. Sin embargo, aquí encontramos una contradicción entre la norma legal y la norma reglamentaria al respecto. Por una parte, la LIVA nos indica que en efecto, el *retiro* o *desincorporación* del activo fijo constituye un hecho imponible, con la salvedad que la norma hace una particular precisión cuando señala que para este supuesto el activo fijo *debe haber estado gravado al momento de su adquisición*. Esta última condición resulta peculiar, para el caso en que un bien estaba exento al momento de su compra, pero la ley fue modificada posteriormente eliminando dicho beneficio. ¿Se deberá gravar la venta que se realice estando en vigencia el hecho imponible? En nuestra opinión, una ley posterior tendría prevalencia, y si el hecho imponible se generó durante su vigencia no será entonces aplicable la condición comentada para evitar que se aplique el IVA a la venta de dicho activo fijo. Otro supuesto podría ser la venta de un bien que haya sido *aportado* al capital de la empresa, y que de conformidad con los supuestos comentados anteriormente, no haya constituido un hecho imponible al momento de su incorporación al patrimonio del contribuyente.

Volviendo a la contradicción entre la ley y el reglamento, tenemos que la norma sub-legal señala que por el contrario, el *retiro* o *desincorporación* de bienes representativos del activo fijo no constituirá hecho imponible, *salvo cuando el bien esté destinado al uso o consumo de los propietarios, socios, directores o empleados de la empresa, o sus familiares*. Como podemos apreciar, hay discrepancia entre las normas de diferentes rangos; por una parte la Ley dice que la salida del activo fijo, -siempre y cuando se catalogue como *injustificada*, añadimos nosotros-, resulta un hecho imponible, a menos que el activo fijo *no haya estado sujeto al gravamen al momento de su adquisición*; y por el otro lado el Reglamento nos dice que, por el contrario, el principio es que el *retiro del activo fijo no se considere un hecho imponible*, a menos que dicho bien vaya a

parar a las manos de personas relacionas con el contribuyente, en su condición de socios, directores, empleados e incluso los familiares de aquellos, sin entrar en límites de los posibles nexos de consanguinidad y/o afinidad.

Para este caso sostenemos que tomando por supuesto en primer lugar lo señalado en la ley, lo importante es simplemente si existe *justificación* o no de la operación efectuada, bien sea bajo los parámetros de justificación que comentáramos anteriormente, o que la operación responda a un negocio legítimo entre las partes. Es evidente que si un bien representativo del activo fijo es retirado del patrimonio del contribuyente, y no existe justificación alguna sobre dicho retiro, poco importa si el bien se encuentra en posesión del director de la empresa o sus familiares, o bien de un tercero sin relación alguna con el supuesto propietario del bien, lo importante es que ha existido una disminución en la cuenta del activo del balance del contribuyente, cuya falta de soporte justificado significará el nacimiento del hecho imponible del IVA.

2.1.4 Autoconsumo o Consumo propio.

Otro supuesto de no exigibilidad del tributo que establece la norma es el *autoconsumo* de los bienes que, en principio, resultan gravables. Este sentido, se puede afirmar que este es un supuesto de justificación de salida del inventario de un bien, aunque en este caso, dicha salida no implica a su vez una salida del patrimonio, sino simplemente su incorporación en otra cuenta, como puede ser la del activo fijo.

La ley (Art. 4.3) contempla los supuestos de justificación por autoconsumo en los siguientes casos i) cuando los bienes sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, ii) cuando sean destinados a ser trasladados al activo fijo o iii) a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa.

Un ejemplo muy característico de esta situación puede encontrarse en una fábrica de ladrillos, en donde los ladrillos son sin duda el elemento más relevante de su inventario, sin embargo, es fácilmente comprensible que si la empresa decide construir una ampliación de sus instalaciones física, utilizará parte de su propio inventario, incorporando dicho bienes a un nuevo activo fijo, representado por un inmueble. En esta ocasión, el autoconsumo se aprecia claramente y es sin duda un supuesto de no aplicación del impuesto. Otra situación que perfectamente cuadra con este supuesto, es aquella en la cual una tienda de repuestos utiliza parte de sus inventarios para la reparación de activos fijos propios, efectivamente consumiendo los bienes que de ordinario coloca en el mercado para la venta a sus clientes.

Para estos casos de consumo propios de bienes, al no haber una transferencia del bien y por ende no hay hecho imponible, no consideramos necesario emitir una factura, no obstante para evitar la presunción de gravabilidad de las salidas del inventario, pareciera conveniente soportar el autoconsumo en un comprobante o soporte adecuado que pueda registrarse debidamente, aunque no exista una obligación formal para ello.

Sobre el tema en comentario, el reglamento hace una equiparación entre los bienes y los servicios que se destinan al autoconsumo, indicando que la prestación de servicios destinados a ser utilizados por la propia empresa del contribuyente y que corresponda al giro de la misma, tampoco se considerará hecho imponible. Sobre este punto profundizaremos cuando comentemos el régimen de los servicios.

2.1.5. Los contratos de donación como transferencias de bienes fuera del ámbito del IVA.

Tal y como lo mencionáramos anteriormente una de las condiciones imprescindibles para que tenga lugar el hecho imponible en el IVA, es el carácter *oneroso* de la relación que se establece entre el sujeto pasivo del impuesto y el incidido sobre el cual recaerá la carga económica del tributo por vía de la repercusión o traslado. De esta afirmación podemos concluir, sin lugar a

dudas, que las transferencias a título gratuito están, por lo tanto, fuera del campo de aplicación del impuesto; es decir, no formas parte del supuesto de hecho de la norma tributaria bajo análisis.

De allí que resulte de capital importancia constatar cuando estamos en presencia de un negocio jurídico descrito como hecho imponible del IVA, que cumpla con el requisito de *onerosidad*, ya que ello puede encontrar ciertas complicaciones como pudimos apreciar en el caso examinado de las transferencias de bienes con fines promocionales. En dicho ejemplo, vimos claramente un supuesto establecido en la ley en el cual no encontramos un pago en efectivo, pero ciertamente existe una contraprestación recibida por quien transfiere los bienes. Ello le otorga sin duda la naturaleza onerosa que busca la norma jurídica, y que por lo tanto, ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria del IVA.

Por el contrario, cuando nos encontramos ante el supuesto de una donación, teniendo como tal un contrato de naturaleza gratuita, mediante el cual una parte transfiere un bien a otra sin recibir contraprestación a cambio, existiendo por lo tanto el *animus donandi*, que justifica el traspaso gratuito de un bien, generando una disminución en el patrimonio de quien entrega el bien *-donante-* y un aumento en el patrimonio de quien lo recibe *-donatario-*; no estamos entonces en un supuesto de hecho imponible del IVA. Ello será entonces una operación que deberá ser objeto de estudio a la luz de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Otros Ramos Conexos.

En cuanto a la doctrina administrativa sobre la aplicación del IVA a las donaciones, existe un pronunciamiento cuya conclusión consideramos incorrecta, por cuanto confunde el supuesto consagrado en la norma para los casos de desincorporación de bienes injustificados, con la celebración de un contrato de donación[25].

[25] "(...) 3.- La Donación a la Luz de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor. El artículo 8 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en Gaceta Oficial N° 36095 de fecha 27-11-96 establece lo siguiente: *Artículo 8.- Constituyen hechos imponibles a los*

En efecto, la Administración tributaria analizando un caso bajo consulta, pretende aplicar a las donaciones, los supuestos previstos para las desincorporaciones de bienes sin justificación prevista en la norma. De esta forma consideró para el momento

---

fines de esta Ley , las siguientes actividades, negocios jurídicos y operaciones: 1.- La venta de bienes muebles corporales, incluidas las de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos, así como los retiros o desincorporación de bienes muebles realizados por los contribuyentes de este impuesto. (Resaltado de la Gerencia). 2.- Las importaciones definitivas de bienes muebles 3.- La importación de servicios gravados por esta Ley 4.- La prestación de servicios independientes en el país, a titulo oneroso en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible el consumo de los servicios propio del objeto, giro, actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 9 de esta Ley. (Resaltado de la Gerencia). Por su parte, el artículo 9 de la ley en su numeral 3 establece lo siguiente: *Artículo 9º- A los efectos de esta Ley se entenderá por: 3.-Retiro o desincorporación de bienes muebles : Los retiros o desincorporaciones de bienes muebles propios del objeto, giro o actividad de la empresa, efectuados por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra finalidad distinta, tales como rifas sorteos o distribución gratuita con fines promocionales y, en general por cualquier causa distinta de su disposición normal por medio de la venta o entrega a terceros a título oneroso...(Omissis). (Resaltado de la Gerencia).* De la norma parcialmente transcrita podemos inferir claramente, que en el caso de la donación de bienes muebles, la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, hace referencia al retiro o desincorporación de bienes muebles, por una causa distinta de la venta o entrega a terceros a título oneroso, en virtud de la cual la donación se encuentra dentro de los supuesto de gravabilidad de la Ley en comento. En tal sentido, el artículo 13 del Reglamento de la Ley en estudio, señala que se consideran retirados o desincorporados y por tanto, sujetos al impuesto los bienes que falten en los inventarios de las empresas, cuya salida no puede ser justificada por el contribuyente a juicio de la Administración Tributaria. Por su parte, el artículo 14 señala en forma taxativa, los supuestos en virtud de los cuales se encuentran justificadas las salidas del inventario de los bienes gravados faltantes, no encuadrando la donación en ninguno de ellos. En consecuencia, dado que la donación no constituye una salida justificada de inventario de los bienes gravados faltantes en los términos del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, es forzoso concluir que, las donaciones de bienes muebles efectuadas a su representada, calificarán como un retiro o desincorporación de los mismos por parte de la empresas donantes, estando por ende gravadas por el referido tributo de conformidad con lo previsto en el numeral 3, del artículo 9 ejusdem." (Consulta de fecha 28-08-98, RECOPILACION DE DOCTRINA TRIBUTARIA, SENIAT AÑO 1998).

en el cual se encontraba vigente el ICSVM, que una donación podía estar gravada por este impuesto.

La confusión en que incurrió la doctrina mencionada, proviene de la errada aplicación de los supuestos de justificación que menciona la ley para determinar si la salida del inventario de bienes gravables con el IVA, son adecuados para considerar así mismo gravable la salida del inventario de bienes objeto de una donación. Ciertamente las donaciones no aparecen como justificaciones que eviten el nacimiento de la obligación tributaria del IVA, más ello no es necesario, tal y como lo hemos explicado con anterioridad, ya que el carácter *gratuito* que recubre al contrato de donación por su propia naturaleza, excluye cualquier supuesto de aplicación de un impuesto que está dirigido con exclusividad a las operaciones de índole onerosa. Incluso si nos detenemos a considerar los supuestos en los cuales la norma tributaria justifica las salidas de inventario, debemos tomar en cuenta que dichas justificaciones lo son, en cuanto a la existencia de una presunción de onerosidad de la operación que ocasionó la salida del inventario de los bienes de que se trate, y que precisamente, las justificaciones que la Ley presenta implican prueba en contrario para destruir los efectos de dicha presunción, la cual evidentemente cedería ante la plena prueba de la existencia de una donación, supuesto excluyente en absoluto de una operación onerosa.

2.2. La Importación Definitiva de bienes muebles

2.2.1. Definición de importación a efectos del IVA

Como segundo supuesto de materialización del hecho imponible del IVA, la ley señala la importación definitiva de bienes muebles. Curiosamente en la normativa aduanera no existe en Venezuela una definición legal clara de la operación aduanera *importación* como tal. En este sentido apelamos a la definición doctrinal que pone a disposición la Administración tributaria a través de su Glosario de Términos Aduaneros en el cual nos indica que se debe entender como importación: la *operación aduanera de carácter principal que consiste en la introducción al territorio aduanero*

nacional, para uso o consumo definitivo y por las vías habilitadas, mercancías extranjeras, previo cumplimiento de los registros y formalidades pautadas en la Ley Orgánica de Aduanas, sus reglamentos y demás disposiciones correspondientes, vinculadas a la materia aduanera.[26]

No obstante lo anterior, la propia Ley del IVA en su art. 4.5, si nos indica específicamente que entiende como Importación Definitiva de Bienes: "*La introducción de mercaderías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el territorio nacional, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo el cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera*".[27]

Vale la pena destacar que de lo que hablamos es de importación de *bienes muebles*. Esta acotación es pertinente, porque antes de la entrada en vigencia de la Ley del IVA del año 1999, existía el supuesto de "*importación de servicios*", considerado como un hecho imponible del impuesto. Esta situación generaba en con-

---

[26] Vid.:*http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/04ADUANAS/4.6GLOSARIO/4.6GLOSARIO_ADUANAS.PDF*

[27] Es pertinente recoger las impresiones de la doctrina extranjera en cuanto a la concepción de la importación como operación aduanera y su manejo por las legislación de le región latinoamericana: "El *Diccionario de la lengua española* indica que el término importación proviene del latín "*importare*", traer. Y en su segunda acepción alude a "*introducir en un país géneros, artículos o costumbres extranjeros*". El glosario del Consejo de Cooperación Aduanera indica que importar es la acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera. Según el glosario de la ALADI, el término "importación", de acuerdo con el uso que se le da, se refiere a la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero. Siguiendo la legislación mexicana, la importación es una operación de comercio en la que un producto de origen y procedencia extranjera se introduce a un determinado territorio extranjero a través de procedimientos aduaneros, previo el pago de las contribuciones correspondientes y el cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias. Por su lado, según el Código Aduanero de Argentina, la importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero (Art. 9°). Para la normativa colombiana, por importación se entiende la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional y también introducción de mercancías procedentes de zona franca industrial de bienes y servicios al resto del territorio aduanero nacional (Estatuto Aduanero, art. 1.0)" (Pardo Carrero, Germán. *Tributación Aduanera.* 1era ed. Legis. Bogotá, Colombia, 2009).

secuencia, que el receptor de servicios prestados en el exterior que eran aprovechados en Venezuela, era considerado como *contribuyente* del impuesto, y no como un *responsable*, que es lo que sucede en la actualidad, ya que ahora no existe a efectos del IVA la *importación* de servicios.

La importación resulta ser entonces, un evento de materialización del hecho imponible del IVA de gran importancia. Ello se origina, tal y como lo veremos más adelante en el capítulo respectivo dedicado al aspecto territorial de este impuesto, en la aplicación del principio de tributación en destino que resulta consustancial a la imposición al valor agregado a nivel global. Siguiendo entonces la aplicación el principio de tributación en destino, todos los bienes de consumo deberán estar gravados por el IVA cuando ingresen al territorio aduanero de forma definitiva. Dichas mercancías, al entrar en el mercado interno bajo la indispensable condición definitiva; es decir, para su consumo final, tendrán las mismas cargas tributarias sobre el valor agregado que deben soportar todos los demás productos que se originan dentro del país para el consumo interno. De esta forma, se establece la neutralidad fiscal necesaria en los impuestos indirectos, precisamente dada su comprobada capacidad de ocasionar distorsiones en las conductas de los consumidores.

2.2.2. La condición de definitiva de la importación y los regímenes aduaneros especiales.

Tal como lo hemos apreciado anteriormente, la LIVA es clara en someter el hecho imponible de la importación de bienes muebles a la condición indispensable de *definitiva*, con lo cual se descarta cualquier otro mecanismo de introducción de mercancía al territorio aduanero que no tenga como objetivo la normal nacionalización de dicha mercancía y incorporación al mercado de consumo del país. Esta circunstancia se ve perfectamente establecida en la propia LIVA en cuyo art.16 se prevé expresamente que: *"No estarán sujetos al impuesto previsto en esta Ley: 1. Las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera"*. Con lo cual el legislador adecuadamente

excluyó del supuesto de la norma tributaria todas las operaciones que si bien pueden ser consideradas como *importaciones*, no son *definitivas*[28].

Para mayor detalle del tipo de importaciones ajenas al nacimiento de la obligación tributara del IVA, debemos revisar el reglamento el cual nos señala que, por cuanto las importaciones no definitivas de bienes muebles no están sujetas al impuesto, deben incluirse entonces los siguientes regímenes aduaneros especiales:

- Admisión temporal[29].
- Admisión temporal para perfeccionamiento activo[30].
- Depósitos aduaneros[31].

---

[28] Para una interesante disertación sobre la definición técnico-jurídica de la importación y la existencia o no en nuestro país de la figura de importación *"temporal" vid*: Abache Carvajal, Serviliano y Osorio Uzcátegui, Marco, *Racionalidad y derecho: El caso de la regulación de la actividad económica de importación de bienes en el subsistema impositivo «Valor Agregado» venezolano*, en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario AVDT Maracaibo, 2009).

[29] Decreto N° 1.666 del 27 de diciembre de 1996 Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales (RLOARLSRA) (Gaceta Extraordinaria N° 5.129 del 30 de diciembre de 1996) Artículo 31: *"A los efectos del artículo 93 de la Ley (Orgánica de Aduanas), se entenderá por admisión temporal de mercancías, el régimen mediante el cual se introducen mercancías al territorio aduanero nacional, con suspensión del pago de los impuestos de importación y otros recargos o impuestos adicionales que fueren aplicables, con una finalidad determinada, a condición de que sean reexpedidas luego de su utilización, sin haber experimentado modificación alguna"*.

[30] RLOARLSRA Artículo 46: "A los efectos del artículo 94 de la *Ley Orgánica de Aduanas, se entiende por admisión temporal para perfeccionamiento activo, el régimen mediante el cual se introducen al territorio aduanero nacional insumos, materias primas, partes o piezas de origen extranjero, con supervisión de los impuestos aplicables a la importación, para ser reexpedidas después de haber sufrido transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o ensamblaje."*

[31] RLOARLSRA Artículo 70 *"El presente Capítulo comprende los siguientes tipos de almacenes y depósitos:*

a) Depósitos Temporales". (...) Artículo 86 *"Se entiende por Depósito Temporal el régimen mediante el cual las mercancías objeto de operaciones aduaneras son depositadas provisionalmente, en recintos cerrados, silos, áreas cercadas o delimitadas, ubicadas dentro de las zonas primarias de las aduanas, o en espacios geográficos próximos a las Oficinas Aduaneras"*.

- Rancho o provisión a bordo de naves[32].
- Almacenes libres de impuestos[33] .
- Retorno de mercancías nacionales o nacionalizadas bajo el régimen de salida temporal[34].
- Tránsito aduanero internacional[35].

---

b) Depósitos Aduaneros (In Bond). (...) Artículo 89 *"Se entiende por depósitos aduaneros (In Bond) el régimen especial mediante el cual, las mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, son depositadas en un lugar destinado a este efecto, bajo control y potestad de la aduana, sin estar sujetas al pago de impuestos de importación y tasa por servicio de aduana, para su venta en los mercados nacionales e internacionales, previo cumplimiento de los requisitos legales".*

[32] RLOARLSRA Artículo 109 *"Se entiende por Régimen de las Provisiones de a Bordo, el ingreso bajo potestad aduanera de los víveres y provisiones liberados del pago de impuestos de importación, destinados al uso y consumo de los pasajeros y tripulantes de vehículos que realicen transporte internacional de carga o pasajeros".*

[33] RLOARLSRA Artículo 98 *"Se entiende por almacén libre de impuestos (Duty Free Shops), el régimen mediante el cual, se autoriza a los establecimientos comerciales ubicados en las zonas primarias de las aduanas localizadas en puertos o aeropuertos internacionales, a depositar determinadas mercancías nacionales y extranjeras, exclusivamente para ser expedidas a aquellas personas que están de tránsito en el país, o que vayan a entrar o salir del mismo en calidad de pasajeros, formando parte de su equipaje acompañado. Parágrafo Único: Se podrá autorizar el funcionamiento de Almacenes Libres de Impuestos (Duty Free Shops) a bordo de vehículos pertenecientes a líneas aéreas o marítimas de transporte de pasajeros que cubran rutas internacionales".*

[34] RLOARLSRA Artículo 38 *"Se entenderá por exportación temporal el régimen aduanero que permite exportar temporalmente mercancías que se encuentren legalmente en libre circulación en el territorio aduanero nacional, y reintroducirlas sin pago de los impuestos de importación cuando no hayan experimentado modificación alguna".*

[35] Decreto N° 1.595 16 de mayo de 1991 Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas (Gaceta Oficial N° 4.273 Extraordinario de fecha 20 de mayo de 1991). Artículo 117: *"Se entiende por tránsito aduanero, a los efectos del artículo 34 de la Ley, el régimen aduanero aplicable a las mercancías transportadas de una oficina aduanera a otra, bajo control aduanero. Se entiende por operación de tránsito aduanero, el transporte de mercancías desde una oficina aduanera de partida a una de destino, bajo el régimen de tránsito aduanero. A estos fines, se entiende por aduana de partida, la oficina aduanera por donde comienza la operación de tránsito; por aduana de paso, toda oficina aduanera por donde transiten las mercancías en el curso de la operación de tránsito aduanero; y por aduana de destino, la oficina aduanera donde termina la operación de tránsito".* Artículo 118 *"Las operaciones de tránsito aduanero comprenden tránsito nacional y tránsito internacional. El tránsito adua-*

- Operaciones amparadas bajo regímenes de sustitución de mercaderías y reposición de existencias, siempre que en la operación aduanera que dio origen al régimen se haya pagado el impuesto[36].
- Régimen de equipaje de pasajeros[37].

Como resulta evidente, el incumplimiento de cualquiera de estos regímenes especiales en materia aduanera, que tenga como consecuencia la nacionalización de bienes muebles, ocasionará entonces el supuesto de hecho imponible del IVA y por lo tanto deberá gravarse la mercancía de que se trate con la alícuota vigente al momento de la importación.

2.2.3. Otras excepciones en materia de importaciones.

Otro punto que en definitiva es importante tener en cuenta en lo relativo a la importación como hecho imponible del IVA, es la cantidad de situaciones de excepción que se generan a consecuencia de las numerosas exenciones contempladas por en la LIVA[38], así como una cantidad cada vez mayor de decretos que

---

nero nacional es la operación en la cual la aduana de partida o de destino es una aduana nacional. El tránsito aduanero internacional es la operación en la cual sólo se efectúa en el territorio nacional el paso de las mercancías."

[36] RLOARLSRA Artículo 100: *"A los efectos de la presente Sección se entenderá por sustitución de mercancías, el régimen aduanero que permite introducir al territorio aduanero nacional con liberación de impuestos, mercancías extranjeras que reemplazan a aquéllas previamente nacionalizadas, que por haber resultado défectuosas o con diferentes especificaciones a las convenidas, deben retornar al extranjero"*. Artículo 61: *"A los efectos del artículo 4, ordinal 17 de la Ley, se entiende por reposición con franquicia arancelaria el régimen aduanero que permite importar, por una sola vez, con liberación del pago de los impuestos de importación, mercancías equivalentes en cantidad, descripción, calidad y características técnicas, a aquéllas respecto a las cuales fueron pagados los impuestos de importación, y que fueron utilizadas en la producción de mercancías exportadas previamente, con carácter definitivo"*.

[37] RLOARLSRA Artículo 141: *"Los pasajeros podrán introducir como equipaje, libres del pago de gravámenes aduaneros, efectos nuevos, siempre y cuando, en su conjunto, no excedan de un valor en moneda nacional equivalente a un mil dólares de los Estados Unidos de Norte América (U.S. $ 1.000,00)"*.

[38] LIVA Artículo 17: *"Estarán exentos del impuesto establecido en esta Ley: 1. Las importaciones de los bienes y servicios mencionados en el artículo 18 de esta Ley. 2. Las importaciones efectuadas por los agentes diplomáticos y consulares acreditados*

crean beneficios en materia de IVA para la importación de determinados bienes[39].

Sobre esto es importante tener en cuenta según lo previsto en el reglamento (Art. 84) que las mercancías cuya importación se encuentre exenta del IVA y que sufran transformaciones que modifiquen su naturaleza de producto exento, estará gravada con la alícuota aplicable cuando se destinen al consumo en el resto del territorio nacional.

en el país, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela. Esta exención queda sujeta a la condición de reciprocidad. 3. Las importaciones efectuadas por instituciones u organismos internacionales a que pertenezca Venezuela y por sus funcionarios, cuando procediere la exención de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela. 4. Las importaciones que hagan las instituciones u organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela. 5. Las importaciones que hagan viajeros, pasajeros y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo régimen de equipaje. 6. Las importaciones que efectúen los inmigrantes de acuerdo con la legislación especial, en cuanto les conceda franquicias aduaneras. 7. Las importaciones de bienes donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios. 8. Las importaciones de billetes y monedas efectuadas por el Banco Central de Venezuela, así como los materiales o insumos para la elaboración de las mismas por el órgano competente del Poder Público Nacional. 9. Las importaciones de equipos científicos y educativos requeridos por las instituciones públicas dedicadas a la investigación y a la docencia. Asimismo, las importaciones de equipos médicos de uso tanto ambulatorio como hospitalario del sector público o de las instituciones sin fines de lucro, siempre que no repartan ganancias o beneficios de cualquier índole a sus miembros y, en todo caso, se deberá comprobar ante la Administración Tributaria tal condición. 10. Las importaciones de bienes, así como las ventas de bienes y prestación de servicios, efectuadas en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, en la Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná del Estado Falcón, en la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida, en el Puerto Libre de Santa Elena de Uairén y en la Zona Franca Industrial, Comercial y de Servicios Atuja (ZOFRAT), una vez que inicie sus actividades fiscales, de conformidad con los fines previstos en sus respectivas leyes o decretos de creación. Parágrafo Único: La exención prevista en los numerales 1 y 9 de este artículo, sólo procederá en caso que no haya producción nacional de los bienes objeto del respectivo beneficio, o cuando dicha producción sea insuficiente, debiendo tales circunstancias ser certificadas por el Ministerio correspondiente".

[39] La prolongada lista de decretos exoneratorios del IVA a importaciones determinadas se puede encontrar en: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.3IVA_DECRETOS

2.3. Servicios

2.3.1. Obligaciones de hacer a título oneroso:

La obligaciones de hacer también forman parte de los supuesto del hecho imponible del IVA, siendo que al igual que las ventas dicha prestación debe ser ejecutada a título *oneroso*, es decir, no podría gravarse con este impuesto contratos en los cuales predomine una obligación de hacer que tenga naturaleza gratuita, como sería el caso de los comodatos, en los cuales no existe contraprestación por las obligaciones de cesión de uso que se pactan entre las partes. La LIVA indica expresamente la amplitud con la que se debe entender el término servicio a efectos del impuesto en su art. 4.4[40].

El reglamento indica así mismo, que se entenderán como servicios gravados por la ley, aquellos consistentes en ejecutar ciertos hechos, actos, contratos u obras remunerados a favor de un tercero receptor de dichos servicios. La redacción del reglamento no es la más apropiada en nuestro criterio, por una parte señala solamente las actividades *remuneradas*, con lo cual pareciera dar una idea incompleta del ámbito de aplicación del impuesto, ya que podría darse el mal entendido en cuanto a la inexistencia

[40] *"4. Servicios: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporales tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. Igualmente, califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo, califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros. No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado."*

de una especial clase de remuneración, en cuanto a un pago *en efectivo*, y no una *contraprestación* que puede adquirir cualquier forma que hayan pactado las partes para satisfacer sus mutuos intereses. En este respecto, la LIVA es precisa al delimitar la aplicación del impuesto a todas los servicios prestados a título oneroso, por contraposición a los gratuitos, no únicamente aquellos remunerados, ya que aunque se pueda tratar se asimilar ambos términos, no lo consideramos exacto.

Finalmente tampoco es apropiado hablar, como lo hace el reglamento, de que el receptor del servicio es un *tercero*, puesto que es lógico que las partes celebran un contrato de servicio para obtener recíprocas concesiones, no necesariamente involucrando a terceros que puedan recibir el beneficio del servicio prestado.

En cuanto a la delimitación de la naturaleza de la obligación del servicio, la jurisprudencia ha interpretado de forma literal el señalamiento de la norma a las obligaciones *de hacer*, considerando entonces que obligaciones de *no hacer* se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, aunque consideramos que es una posición controversial[41].

2.3.2. Servicios Independientes:

Como primera característica que menciona la LIVA en cuanto a los servicios, considera que solamente se incluyen como hecho imponible del IVA los servicios de naturaleza *independiente*, en contraposición con cualquier relación de dependencia, ya que éstas últimas se encuentran dentro de los supuestos específicos de no sujeción. En efecto, las relaciones laborales no podrían formar parte de los supuestos de hecho del IVA, por cuanto el factor trabajo es precisamente una forma de añadir valor económico; es precisamente, un mecanismo para obtener valor agregado. Las

[41] *Vid.* Sentencia TS6CT de fecha 29/4/2002 caso *Makro*, reseñada por Urso Cedeño, Giuseppe y Diaz Ibarra, Valmy. *El IVA una Década de Jurisprudencia (1994-2004)* Ed. Torino Caracas 2004. Es de destacar que en otras legislaciones como la española, las obligaciones de no hacer están expresamente previstas en el texto legal como parte de la definición de servicios a efectos del IVA.

relaciones laborales se generan entre los llamados patronos que asumen la dirección y el mantenimiento de otros considerados trabajadores, quienes bajo relación de dependencia ponen su esfuerzo, habilidad y conocimientos en la consecución de un fin empresarial. No considera el legislador que a efectos del IVA, el trabajador esté prestando un servicio gravable al patrono[42].

a) Autoprestación o autoconsumo de servicios por divisiones corporativas o sucursales

En seguimiento a lo anterior, el Reglamento (art. 16) indica que "(...) *no se consideran servicios independientes objetos del impuesto, los prestados entre unidades o integrantes de una misma persona jurídica, institución o empresa; como es el caso de las prestaciones de servicios entre sí, realizados por agencias o representaciones de sociedades y sus casas matrices nacionales o extranjeras; con exclusión de*

[42] Sobre este punto es pertinente acotar que la Administración Tributaria sostuvo formalmente a través del Dictamen DCR-5-33945 Memo 993 del 5 de junio de 2008, la tesis de asimilar la relación de trabajo a una "*compra*" o "*servicio*" que supuestamente adquiere el patrono de parte de los trabajadores. Como consecuencia de esta incongruente posición, la Administración requirió, bajo el alegato de la aplicación del segundo aparte del literal d) del artículo 75 del Reglamento, (el cual dispone indebidamente que se registren en los libros las operaciones "*no sujetas*"), que se realizase el registro en el libro de compras de la nómina de aquellos contribuyentes ordinarios del IVA que son patronos. Este posición suponía entonces igualar una compra de un bien, o la contratación de un servicio, a la existencia de una relación laboral, con los muchos obstáculos que esto supone, ya que no existe regulación alguna que oriente al contribuyente sobre el método adecuado para efectuar un registro de tal naturaleza. Afortunadamente, y no sin antes haber causado graves perjuicios económicos al aplicarle clausuras temporales a numerosos contribuyentes bajo el alegato expuesto, la Administración reconsideró su criterio en el dictamen SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2009/5349-6427 de fecha 8 de octubre del 2009, emitido como respuesta a la consulta formal que tuve la oportunidad de presentar conjuntamente con mis colegas de escritorio, y en la cual la Administración sostuvo que a pesar de que existía la obligación de registrar en el libro de compras la operaciones no sujetas, solamente podría hacerse en el caso en que dichas operaciones generasen a su vez el deber de emitir facturas de acuerdo con la normativa aplicable en dicho momento (Prov. Administrativa 0257), y dado el caso que las relaciones laborales no tienen el requisito de facturación, entonces no existe la obligación de registro.

otros tipos de sucursales o que sean personas jurídicas distintas a la casa matriz".

En este sentido, es procedente suponer tal y como lo indica la norma que las operaciones realizadas entre dichas unidades que conformen misma empresas, no se considerarán gravadas como servicios independientes, ni tampoco se considerarán exportaciones a los fines de la aplicación del IVA, cuando los servicios se aprovechen en el exterior. En este caso debemos suponer entonces, que a pesar de que una misma empresa contribuyente ordinario del impuesto, posea distintas unidades o divisiones destinadas a funciones particulares y que puedan asistirse entre ellas, siempre y cuando se trate de la misma persona jurídica[43], no podrá considerarse como la prestación de servicios independientes *"entre sí"*. Este supuesto podríamos observarlo en una gran empresa, si tomamos en cuenta por ejemplo, la unidad de producción de mercancía para la venta y el departamento de distribución y transporte. El transporte podría ser un supuesto de gravabilidad del IVA si se desarrolla como una actividad independiente, pero prestada como parte integrante de una actividad empresarial, no puede ser considerado de forma individual.

Queda entonces claro que los supuestos de *autoprestación* de servicios que recoge el Reglamento; implican, además de los casos comentados anteriormente, la no gravabilidad de los servicios que pueda realizar una sucursal cuya función sea de *agencia* o *representación* de su casa matriz. Ello tomando en cuenta que

[43] *Vid.* Sentencia del TS9CT (con asociados) de fecha 13 de julio de 2001, caso *PROAGRO*, en la cual se consideró que si puede existir una servicio independiente entre dos contribuyentes ordinarios que celebren un *contrato de cuentas en participación*, ya que a pesar de que entre ambos acometan una actividad económica en conjunto—que inclusive estaba bajo un régimen de exención en el caso sub judice—, ello no obsta para que existe entre ellos mismos servicios que pueden ser hecho imponible del IVA, tal y como lo señala la sentencia: *"Teniendo en cuenta las características objetivas de onerosidad e independencia de la prestación de servicios realizada por "El Asociado", que recibe y aprovecha "La Asociante" en la situación contractual examinada, las cuales permiten detectar que en esa hipótesis se producen los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de los impuestos al consumo de referencias".*

en definitiva, se trata de la misma persona jurídica, y por ende, no resulta procedente la existencia de un servicio independiente. Sin embargo, no debe dejar de acotarse que la normativa deja a salvo al parecer, otros "*tipos de sucursales*" y por supuesto, otros entes jurídicos que tengan a su vez personalidad jurídica propia distinta de la casa matriz. Sobre este punto en particular, es interesante proponer entonces que si existen sucursales que no representan a su casa matriz, o fungen como agencia de esta, pudiera darse el caso de una prestación de servicio independiente, aunque se trate en definitiva de una "*sucursal*".

b) Situación de los órganos legales de las sociedades mercantiles.

Volviendo al otro caso expuesto por el Reglamento, el supuesto de prestación de servicios entre divisiones o departamentos que conformen una gran empresa, dedicadas a tareas distintas, pero aglomeradas en la misma persona jurídica, puede desarrollarse en un punto aun más interesante que se presenta con los órganos legales de las sociedades mercantiles.

En efecto, existe una amplia discusión sobre las funciones de los directores de las sociedades y su actividad como parte de una junta directiva, por la posibilidad de tratarse de un autoservicio, tal y como lo define el reglamento (Art. 12) "(...) *La prestación de servicios destinados a ser utilizados por la propia empresa del contribuyente y que corresponda al giro de la misma, tampoco se considerará hecho imponible*".

La polémica se centra en primer lugar en atribuir el carácter independiente o no de la relación entre el director y la compañía, ya que por puede existir o no una relación laboral dependiendo de las condiciones gerenciales o de dirección de la persona que se trate. Una vez dilucidado el punto anterior si existe independencia en la relación del director con la empresa (los llamados comúnmente "*Directores Externos*"), pareciera entonces que aunque se trata sin duda de una persona natural que es claro, distinta de una persona jurídica, no es menos cierto que se presenta una situación de servicio entre unidades integrantes de una misma

persona jurídica, que es el caso previsto por el reglamento, lo cual puede llevar a concluir la no gravabilidad de este tipo particular de actividades.

Tenemos entonces que las sociedades mercantiles están compuestas por varios órganos sociales que se complementan entre sí, siendo los administradores (Junta Directiva) el órgano social dotado de autonomía para el ejercicio de sus funciones, las cuales consisten en dirigir, administrar y desarrollar la gestión de la persona jurídica, además de la manifestación externa de su voluntad. Este órgano (Junta Directiva) es designado por el órgano mayor de las personas jurídicas (la Asamblea de Accionistas o Socios)[44].

Ahora bien, nuestra legislación confía la administración de la sociedad a un órgano constituido por una o varias personas, quienes se dedican a la administración de la persona jurídica mediante la toma de decisiones que resulten ser las más cónsonas con los criterios de responsabilidad y diligencia, establecidos en el Código de Comercio. Es así, como siendo nuestro Código de Comercio partidario del criterio organicista, el órgano social representado por la Junta Administradora, o Junta Directiva, al momento de actuar, supone necesariamente una actividad rea-

[44] Nuestro Código de Comercio acoge la teoría organicista en materia de sociedades mercantiles cuando se refiere a los administradores. En este sentido, el artículo 242 del Código de Comercio establece que la compañía anónima *"es administrada por uno o más administradores temporales, revocables, socios o no socios"*. Es importante destacar que el artículo 121 del Código de Comercio italiano de 1882, en el cual se inspiró nuestro Código de Comercio, califica a los administradores como mandatarios, al señalar: *"La sociedad anónima es administrada por uno o varios mandatarios temporales, revocables, socios o no socios"*. Sin embargo, la doctrina italiana de la época admitía la teoría organicista a pesar de las expresiones legales sobre el mandato. Esta teoría alcanza su mayor desarrollo y confirmación legislativa con la promulgación del Código de Comercio italiano de 1942, al eliminar toda mención de mandato y mandatarios de los artículos que regulan a los administradores. La adopción de este sistema en nuestro Código de Comercio demuestra que nuestro legislador quiso apartarse de la calificación jurídica de mandatario que la Ley italiana de 1882 le atribuía a los administradores acogiendo, como dijimos, la teoría organicista para el funcionamiento y toma de decisiones de la sociedad.

lizada, no por un ente independiente de la sociedad, sino por el contrario, por un ente que constituye a la sociedad misma en su viva y propia expresión. Si seguimos esta criterio, es lógico sostener que no existe entonces un servicio independiente entre un director miembro de una Junta Directiva de una sociedad mercantil, incluso cuando se trata de los llamados directores externos, quienes no posee una relación laboral con la empresa. De esta manera, siendo entonces este un caso de autoservicio, no constituirá hecho imponible del IVA. Siguiendo este razonamiento, consideramos que la conclusión mencionada es aplicable de igual manera al supuesto del servicio prestado por el Comisario de la sociedad, actuando como órgano social.

2.3.3. Arrendamientos o cesiones de uso de bienes muebles corporales

Siguiendo la tendencia de los impuestos de tipo valor agregado, los contratos de alquiler (locación) se consideran servicios a efectos del IVA, siendo que el objeto del contrato definirá la modalidad de aplicación del impuesto. Para el caso de los muebles *corporales*, su gravabilidad fue establecida desde la instauración del régimen de IVA en Venezuela, inclusive la norma hace especial mención de los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondos de comercios situados en el país, como un evento sujeto a gravamen.

Igualmente el Reglamento también prevé (art. 19), que son hechos imponibles las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, y cualesquiera otras cesiones de uso de dichos bienes, a título oneroso. En estos hechos imponibles debe comprenderse el arrendamiento de naves, aeronaves y de vehículos, de transporte de carga o el internacional de pasajeros.

Estarán, sin embargo, exentos los arrendamientos de vehículos destinados al transporte de pasajeros y la prestación de este servicio por intermediarios. No obstante, cuando se realice el transporte de carga y de pasajeros, estará gravado sólo el transporte de carga.

Debe incluirse en este hecho imponible el contrato de fletamento de naves o aeronaves para carga, por tiempo, por viaje, o a casco desnudo, por el cual el arrendador o naviero pone la nave a disposición del fletador.

Para el caso de los arrendamientos financieros o *"leasing"* se considera que las instituciones bancarias[45], prestan servicios gravables por el IVA al celebrar este tipo de arrendamientos, pero se entiende que sólo será aplicable el impuesto sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenida. Esto debido a la separación que hace el legislador del alquiler propiamente dicho y el financiamiento que se supone forma parte de la actividad crediticia que realiza el banco y que es considerada una actividad no sujeta al IVA por la propia ley.

2.3.4. Arrendamiento o cesiones de uso de bienes muebles incorporales o intangibles:

Un aspecto muy importante a tener en cuenta para la aplicación del IVA en Venezuela, es la marcada diferencia en el tratamiento de los bienes muebles *incorporales* o *intangibles* con respecto a los *tangibles* o *materiales*. Tal y como se comentó en su momento, la venta o transferencia a título oneroso de cualquier bien de esta naturaleza, se considera no sujeta al impuesto; sin embargo, la simple cesión de uso o arrendamiento del mismo tipo de bien incorporal o intangible es asimilado por el legislador como un servicio, y por lo tanto, debe cumplir con la obligación tributaria del IVA. La LIVA señala expresamente como tales bienes a las marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica; sin embargo, conside-

[45] Actualmente en Venezuela, solamente las instituciones autorizadas a otorgar créditos pueden celebrar arrendamientos financieros (*Vid.* Ley de Instituciones del Sector Bancario, Art. 60, Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010).

ramos esta enumeración descriptiva y no taxativa, por cuanto el concepto jurídico de bien intangible sobrepasa el derecho tributario y puede abarcar muchas otras manifestaciones.

Bajo este supuesto, caen entonces todas las licencias que comúnmente se otorgan sobre bienes intangibles, que presuponen una cesión del uso limitado del bien de que se trate. En este supuesto es conocida la intención en algunos casos de otorgar licencias *"a perpetuidad"*, sin límite en el tiempo predeterminado, con lo cual no se podría -en nuestra opinión- distanciarla de una verdadera transferencia de propiedad que no estaría sujeta al impuesto. Caso contrario, sería entonces una venta con limitaciones en la disposición o explotación del bien intangible, lo cual siguiendo el mismo razonamiento, no resulta una verdadera transferencia de la propiedad por lo que no podría alegarse la no aplicación del IVA.

Sobre este punto el reglamento (Art. 21) contiene las siguientes definiciones específicas en materia de propiedad intelectual e industrial[46]. Resulta interesante señalar que la Administración desde ya hace tiempo ha considerado a la información que se pone a disposición del usuario a través de internet, como la cesión de uso de un intangible, por lo tanto sujeto al IVA[47].

---

[46] "(...) *1.- Propiedad intelectual, el derecho exclusivo del autor de distribuir, vender o aprovechar con fines de lucro una obra de la inteligencia, sea literaria, artística o científica, por cualquier medio de reproducción, multiplicación o difusión. El derecho de autor comprende los derechos patrimoniales que protegen el aprovechamiento, la propiedad y la integridad de la obra. 2.- Propiedad industrial, la propiedad intelectual aplicada a un fin industrial. 3.- Marca comercial, todo signo especial y característico que sirva para distinguir los productos de uso industrial, los objetos de un comercio o una empresa. 4.- Patentes, las patentes de invención industriales, científicas y tecnológicas."*

[47] "(...) *Ahora bien, usted plantea la posibilidad de que se aplique la exención establecida en el artículo 16 numeral 7 de la Ley en comentario, a los servicios de cesión de información publicada vía internet, prestados a sus clientes. Al respecto, cabe destacar que la exención contenida en el artículo 16 numeral 7, señala lo siguiente: "**Artículo 16.-** Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las transferencias de los bienes siguientes: 7. Los libros, diarios, periódicos, revistas y el papel para sus ediciones". Como se observa, el supuesto de exención anteriormente transcrito, se encuentra referido exclusivamente a la transferencia de los bienes tangibles allí indicados, vale*

2.3.5. Arrendamiento o cesiones de uso de bienes inmuebles:

Uno de los aspectos más novedosos de la reforma del IVA del año 2002, fue la creación como nuevo hecho imponible, de los arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualquier otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos. De esta forma, la finalidad del contrato mediante al cual se cede el uso y disfrute de un inmueble marcará su gravabilidad por el IVA.

Esta novedosa obligación, fue sin duda uno de los cambios más trascedentes en la reforma del 2002, siendo que normalmen-

decir, libros, diarios, periódicos, revistas o el papel para sus ediciones, y siendo que, el caso planteado por su representada se trata de un ***servicio****, puesto que existe una cesión por parte de su representada de la información publicada para ser utilizada por sus clientes vía Internet, no se realiza ninguna transmisión de los bienes indicados, concluyéndose entonces, que el caso planteado no encuadra dentro de los supuestos de exención antes descritos. En efecto, el legislador de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, expresamente señala lo que debe entenderse por "servicios", para ello el artículo 9 numeral 4, ejusdem, dispone lo siguiente : "****Artículo 9****.- A los efectos de esta Ley, se entenderá por : 4.- Servicios : cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer...,* ***También se consideran servicios las cesiones para el uso de bienes incorporales*** *tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica". (Resaltado nuestro). El artículo mencionado, describe de manera enunciativa las actividades que deben ser consideradas como servicios, incluyendo en esta categoría a las "cesiones de bienes intangibles". Por tal virtud, al profundizar en el caso planteado, tenemos que la empresa a la cual representa, cuando permite que sus clientes disfruten vía Internet, las publicaciones que ésta realiza, recibiendo a cambio una contraprestación, efectúa una cesión del derecho a usar esa información que es de carácter intangible, por tanto, esos clientes no adquieren esa información comprando un libro, revista o periódico, los cuales están exentos, sino que la aprovechan a través de una computadora con conexión en Internet, lo que configura un modo de prestación de servicios exclusivamente, y no una transferencia de bienes tangibles como los señalados por el artículo 16 en su numeral 7. En consecuencia, no existiendo en la Ley ningún supuesto de exención, exoneración o de no sujeción para el caso planteado, cada vez que su representada preste el servicio indicado deberá trasladar el impuesto pautado en Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, de conformidad con la normativa antes indicada."* (Resaltado en original). (SENIAT, Consulta 2500-97 Fecha: 03-02-98. Asunto: Sujeción de los servicios prestados por Internet).

te las operaciones de alquiler de inmuebles se pactan por medio de contratos, en los cuales se acuerda el pago de un *canon*, por lo general mensual, cuyo pago regularmente no se soportaba mediante factura comercial como tal. Siendo ahora un evento gravable, los arrendadores se vieron en la obligación de emitir facturas en las cuales se reflejase el canon de arrendamiento, situación que creó un ajuste en el mercado inmobiliario, que sin duda tardó en asimilar el cumplimiento de dicho deber formal.

Este supuesto es precisamente un ejemplo de la aplicación temporal del acaecimiento del hecho imponible según la exigibilidad de la operación gravada; si el contrato de arrendamiento estipula el pago del canon de forma mensual, entonces al finalizar cada mes ocurre el devengo del impuesto, es decir se causa la obligación del IVA, sin necesidad incluso de la emisión efectiva de la respectiva factura, aunque claro está, la omisión de cumplir con ese deber acarreará la respectiva sanción de multa. Esta situación significará sin duda un obstáculo importante en la elaboración de la contabilidad especial del IVA, como sucede siempre cuando la ley propone anticipar la temporalidad del hecho imponible del IVA a un evento anterior a la emisión de la factura[48].

2.3.6. Actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar:

Uno de los casos de prestación de servicios que causó mayores problemas de determinación y liquidación, resultaba de la calificación que la LIVA realizó de los servicios las actividades y disponibilidades propias de *bingos y casinos*. La situación generó un número considerable de reparos fiscales y medidas de

[48] La entonces Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT, en consulta DCR-S-1 5028 del 21-02-2003, emitió opinión acerca del pago del IVA en los locales comerciales que ocupa el Gobierno Nacional. Para el caso especifico, por disposición expresa del artículo 4, numeral 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el arrendamiento de bienes inmuebles con fines distintos al residencial, constituye un hecho imponible sujeto a gravamen, motivo por el cual, siempre que una entidad pública arriende un bien inmueble para darle un fin distinto al residencial, deber pagar el mencionado tributo. (SENIAT, Folleto Tributos Año 2 N° 58 1 7 de septiembre de 2003, Pág.6).

clausura por cuanto el mecanismo usual de prestación de las actividades de Casinos y Bingos, resulta incompatible con la normal determinación del Valor Agregado que se efectúa para las operaciones de ventas y prestaciones de otros servicios. En efecto, la aplicación del IVA mediante el sistema ordinario de débitos y créditos soportados en facturas, no resultó aplicable en este tipo de actividades en las cuales el azar en parte preponderante del resultado final y no existe facturación propiamente dicha.

Es por ello que acertadamente la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, sustituyó al IVA con un impuesto específico a este tipo de actividades[49].

Con respecto a las loterías, la propia LIVA indica que no califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado[50]. Un aspecto importante resulta la diferenciación que ya ha señalado la jurisprudencia entre la actividad de lotería como tal, y la distribución de tickets o billetes de lotería que pueden realizar los particulares. Esta última actividad resulta en un servicio gravable por el IVA[51].

---

[49] Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar (Gaceta Oficial Nº 38.670 del 25 de abril de 2007) Artículo 1 "*Las actividades de explotación, operación u organización, en general, de juegos de envite o azar, tales como: loterías, casinos, salas de bingo, máquinas traganíqueles y espectáculos hípicos, serán gravadas con un impuesto nacional en los términos previstos en esta Ley.*" Disposiciones Finales. Primera: "*A partir de la entrada en vigencia de esta Ley, no será aplicable a las actividades referidas en el artículo 1 de esta Ley, el Impuesto al Valor Agregado.*"

[50] Esta última acotación es reiterativa, ya que de acuerdo a la Ley Nacional de Lotería (Gaceta Oficial Nº 38.480 del 17 de julio de 2006), todas las loterías deben ser administradas por el Estado.

[51] Así lo consideró la Sala Político Administrativa: "*Derivado de ello, estima esta Sala que tales agentes de loterías (distintos como se dijo del ente realizador de la actividad de lotería), actúan en el ejercicio de su giro mercantil bajo una relación de prestación de servicios en los términos previstos en el citado instrumento regulador del tipo impositivo, vale decir, si se considera que las empresas organizadoras del juego contratan con estos agentes comerciales independientes de ellas, para que procedan éstos a comercializar los prospectos, billetes o tickets del juego en cuestión, no puede más que concluirse que los referidos agentes se comprometen a efectuar un servicio a cuenta de la empresa u ente organizador; servicio éste que como operación*

2.3.7. Clubs sociales y deportivos

Otro caso previsto en la LIVA con respecto a los servicios gravables, que ha generado también diversas discusiones, es el supuesto de los servicios prestados por *clubes sociales y deportivos*, ya sea en favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros.

El punto que suele ser objeto de discusión en este caso, radica en la naturaleza de los servicios que prestan los clubes sociales a sus propios miembros, por cuanto usualmente se asimila las relaciones de los socios de un club con una mancomunidad de gastos, a semejanza de un condominio de un inmueble bajo régimen de propiedad horizontal.

Sin embargo, la intención del legislador de gravar este tipo de servicios se ve reforzada por la mención expresa de la base imponible que se encuentra en el art. 22 de la LIVA, el cual indica que *"Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club"*.

Siendo que la administración no tardó en confirmar esta posición[52], la interpretación que muchos clubes han realizado implica el desglose de las cuotas de participación en partidas que

---

económica resultará gravado conforme a las previsiones normativas establecidas en el referido Decreto-Ley. En igual sentido, juzga este Alto Tribunal que en tal supuesto la empresa organizadora de la actividad de lotería al pactar con un determinado agente de loterías la distribución de los billetes, tickets o prospectos, según se llamen, está contratando un servicio que deberá efectuar el último de dichos sujetos y cuya ejecución comúnmente suele estar negociada bajo la forma de comisión por las ventas y distribución de las referidas apuestas lícitas, convirtiéndose de esta manera el prestador del servicio en referencia en contribuyente ordinario del aludido gravamen al consumo suntuario y a las ventas al mayor, obligado como tal a soportarlo y cumplir con las obligaciones materiales y formales del mismo." (Sentencia Nro. 1750 del 6 de julio de 2006 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *AGENCIA DE LOTERÍA LOS ÁNGELES, C.A.*).

[52] (El Contribuyente) *solicita pronunciamiento al siguiente planteamiento: "(...) Nuestro Club es una Asociación Civil sin fines de lucro, que cumple unas funciones eminentemente sociales y de esparcimiento, mantenida por sus propios socios, para lo cual aportan una cuota de mantenimiento...Dentro de esta cuota de mantenimiento se incluye el servicio de Restaurant, para los mismos socios, y de hotel...En*

corresponden a la contraprestación que recibe el propio club por funciones de administración, y las partidas que correspondan efectivamente a gastos reembolsables, debidamente documentados y soportados de acuerdo a la normativa aplicable.

2.3.8. Actividades en general consideradas como servicios gravables.

El reglamento nos indica en su art. 17 un listado de actividades que se han considerado como servicios gravables a efectos

consecuencia; agradeceríamos nos informara si el I.V.A. debe ser aplicado también al servicio de Restaurant y hotel, que los mismos socios contribuyen a mantener con sus cuotas, o se aplicará tan sólo a la cuota de mantenimiento. (...)". Al respecto, esta Gerencia emite su pronunciamiento en los siguientes términos: (...) Ahora bien, la norma antes transcrita, califica que operaciones serán consideradas como hechos imponibles, entre las que se encuentra la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, hecho definido por el mismo texto legal, en el artículo 4 como cualquier actividad en la que sean principales las obligaciones de hacer. Asimismo, extiende este concepto a las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros.

En este sentido, dichas entidades son en su mayoría asociaciones civiles que tienen por objeto proporcionar un lugar de recreo y diversión a sus miembros, a través del desarrollo de actividades de tipo cultural, deportivo, recreativo, etc. Dichas actividades califican como servicio, de acuerdo con lo explicado anteriormente, siendo necesario entonces determinar la magnitud o expresión numérica de este hecho imponible. Para ello el artículo 22 de la Ley del impuesto, contenida en el título relativo a la determinación de la obligación tributaria dispone lo siguiente en relación a la base imponible de estos servicios: "Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible ***será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros****, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club." (Resaltado de esta Gerencia). De esta forma, el Legislador incluye dentro de la base imponible de estos servicios, todos los pagos realizados a favor del club, sean éstos ordinarios o extraordinarios, dirigidos al mantenimiento, conservación o mejora de las instalaciones o simplemente gastos de administración. A los fines del impuesto, estas instituciones ponen a disposición de los socios o terceros un conjunto de facilidades a cambio del cumplimiento de ciertas obligaciones, entre las que se encuentran el pago de dichas cuotas. En consecuencia, esta Gerencia es de la opinión que las cuotas de mantenimiento o cualquier otro pago realizado a los clubes sociales y deportivos, incluyendo los correspondientes a restaurantes y hoteles, deberán considerarse una contraprestación por los servicios prestados por estos contribuyentes y por tanto deberán estar gravados por el impuesto al valor agregado"* (Resaltado y subrayado en original) (SENIAT, Consulta N° DCR-5-14473 Oficio N° 6497 Fecha: 14-11-2002. Sujeción del IVA a cuotas de mantenimiento de clubes sociales).

del IVA y que sirven de ejemplo para determinar las características que cualquier actividad debe poseer para considerarse supuesto de hecho de la obligación tributaria.

1.- El diseño, programación e implantación de un sistema de computación para un determinado receptor del servicio, así como los servicios prestados de procesamiento automático de datos.

2.- Servicios de asistencia técnica[53] o de asesoría y consultoría, estudios de ingeniería, de investigación de mercado, de desarrollo de proyectos, de encuestas de opinión, servicios legales, administrativos o contables, investigación estadística o científica e igualmente la asistencia y asesoría financiera. La prestación de servicios de asesoría financiera por los sujetos indicados en el numeral 4 del artículo 16 de la Ley y que se complementen con las operaciones propias de los servicios de éstos, estará excluida del impuesto.

3.- Servicios de mantenimiento de equipos, de carreteras, de obras públicas u otros similares.

4.- Servicios de los comisionistas, corredores de comercio, de administración de propiedades, de intermediación de bolsa de productos o valores, consignatarios, martilleros, concesionarios y, en general, de quienes compren o vendan, exporten o importen o presten servicios por cuenta de terceros.

No se encuentran sujetos al impuesto los corredores de seguros y las sociedades de corretaje de seguros de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 16 de la Ley,

[53] El mismo Reglamento trae su propia definición de asistencia técnica: "(...) *se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. El suministro de la asistencia en referencia podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle*".

siempre que se trate exclusivamente de operaciones propias de seguro.

5.- Servicios de depósito o almacenamiento y de distribución de bienes por cuenta de terceros. Está excluida del impuesto la emisión de los títulos valores con la garantía de los bienes depositados en los almacenes generales de depósito, según se dispone en el parágrafo tercero del artículo 5 de la Ley.

6.- Servicios de preparación de alimentos con materias primas suministradas por el receptor del servicio. No incluye la venta de comidas preparadas, que constituye el hecho imponible de venta gravada de bienes muebles.

7.- Servicios consistentes en desarrollar, elaborar, reunir, distribuir y comercializar toda clase de informaciones y comunicaciones.

8.- Servicios de asesoría en organización, evaluación y análisis de empresas, inversiones, elaboración de proyectos y servicios publicitarios.

9.- Servicios prestados por agencia de naves, aeronaves y similares, consistentes en contrataciones de fletamentos y atención para empresas armadoras extranjeras o nacionales, así como el aprovisionamiento de las mismas.

10.- Servicios prestados por agencias de viajes, turismo y de organización de conferencias, espectáculos y otros eventos.

11.- Servicios de pesaje, muestreo y control de calidad de productos, realizados en territorio nacional.

12.- Servicios de administración de bienes, negocios o empresas.

13.- Servicios gravados de espectáculos públicos; de hoteles, moteles, hospedajes, pensiones, restaurantes, bares, confiterías y similares.

14.- Servicios de arrendamiento de bienes que se utilizan en operaciones de prospección, exploración o explotación de minerales, de explotación de bosques, de pesca y similares.

15.- Servicios de transporte nacional e internacional de carga y los servicios conexos como carga y descarga, estibaje, eslingaje, depósito, servicios de grúa, remolque, y los realizados por prácticos y pilotos en la conducción de naves y otros vehículos, así como los servicios suplementarios similares.

16.- Servicios de dirección técnica de obras de construcción de inmuebles o de muebles.

2.3.9. Contratos de obras y similares

El concepto de servicios gravables previsto en la LIVA abarca aquellas prestaciones de hacer en materia de obras, aun cuando se trate de servicios que involucran la construcción de un inmueble, siendo que si dicho bien fuese vendido directamente no estaría sujeta esa operación al impuesto. El reglamento hace una extensa enumeración de supuestos de contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias que quedan comprendidos dentro del concepto de servicios gravables, incluso cuando el contratista aporta los materiales para la confección de la obra.

En este sentido el reglamento enumera en su art. 18 los siguientes contratos:

1.- Contrato de confección de obra material mueble en que las partes se obligan mutuamente, una a efectuar una obra material mueble y la otra a pagar por ella un precio determinado.

2.- Contrato de instalación o confección de bienes especiales, que tiene por objeto la incorporación o confección de elementos que se adhieren permanentemente a un inmueble construido y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para la que se construyó, tales como instalaciones de ascensores, calefacción, tanques, piscinas, aire acondicionado, vidrios, baldosas, sanitarios escaleras mecánicas, incineradores, instalaciones eléctricas, de sistema de comunicación, pinturas murales, reparaciones de inmuebles y otros.

3.- Contrato de construcción o contratos generales de construcción que tienen por objeto la confección o edificación de una obra material inmueble que se adhiere a un terreno o predio, que incluye bienes especiales, los cuales habitualmente consisten o forman parte de una obra de arquitectura o de ingeniería civil, tales como: urbanización de terrenos, confecciones de red de agua corriente, alcantarillado, desagües pluviales, pavimentación o reparación de carreteras, transformación o reparación de la estructura de un edificio, construcción de viviendas, apartamentos u oficinas, edificios fabriles, locales comerciales, edificios en general, construcción de estructuras o de instalaciones físicas no desarmables con daño en las mismas, y otras obras semejantes.

4.- Contrato de construcción por administración, que constituye una prestación de servicios, en el cual la empresa constructora ejecuta la obra, recibiendo los materiales de quien la encarga o adquiriéndolos por cuenta de éste, pactándose una remuneración por el trabajo de ejecución.

Los contratos antes descritos, implican los siguientes servicios gravados con el impuesto:

a) Confección o ejecución por el mismo prestador del servicio o bajo su dirección, de una obra material mueble o inmueble, con materiales aportados por quien encarga la obra o por quien la ejecuta. En este último caso y por disposición expresa de la Ley se trata de la prestación de un servicio y no de la venta de un bien mueble.
b) Ejecuciones de obras de ingeniería o similares, como la construcción de caminos o carreteras, obras de riego, represas, acueductos, gasoductos, puentes, ferrocarriles, perforación o sondaje minero.
c) Servicios o estudios de investigación o ejecución de obras mineras o de prospección, exploración y exploración de minerales metalíferos y no metalíferos: petróleo, gas metano, canteras y similares.
d) Instalaciones o confecciones de obras o ejecución de bienes especiales incorporados o que se incorporen a bienes inmuebles.

e) Servicios de movimiento de tierra en terrenos o predios inmuebles, privados o públicos, pactados por administración o mandato, por un precio total global o alzada, o por precios unitarios o en otra forma. En estos servicios, se incluyen los contratos para dotar de agua potable y alcantarillado a inmuebles.
f) Reparaciones, transformaciones, ampliaciones que no significan una confección o construcción de una obra inmueble nueva, y los trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles o inmuebles.
g) Construcción o edificación de inmuebles nuevos por administración o mandato del dueño de la obra, en que la empresa ejecutora o constructora aporta solamente el trabajo y el que encarga la obra o construcción suministra los materiales o los principales de ellos.
h) Los servicios de construcción de inmuebles y de planta y equipos, llave en mano, convenidos por un precio total global o alzada, en los cuales los materiales son suministrados íntegra o mayoritariamente por el contratista prestador de los servicios.

En los contratos antes referidos, los contribuyentes son los contratistas o subcontratistas que lo ejecutan y perciben por ello las remuneraciones o el pago del precio del servicio.

No queda comprendido en este hecho imponible el contrato de compraventa y otras formas de enajenación de bienes inmuebles o de edificios construidos o de partes de los mismos que constituyan bienes inmuebles por adhesión, tales como: pozos, aguadas, conductos o tanques de agua, instalaciones o construcciones de adherencia permanente al inmueble o al terreno.

2.4. Exportaciones de bienes y servicios

Al igual que en el caso de las importaciones, en defecto de una apropiada definición en la Ley Orgánica de Aduanas, la propia LIVA nos indica que ha de entenderse para efectos de este impuesto, como exportación tanto de bienes como de servicios. Nos

señala la LIVA entonces (art. 4) que se entenderá por venta de exportación de bienes muebles corporales: *"La venta en los términos de esta Ley, en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio."*

Así mismo el mencionado artículo nos señala igualmente que se entiende como exportación de servicios: *"La prestación de servicios en los términos de esta Ley, cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero"*. Ambas definiciones son reiteradas en el reglamento en su art. 25[54].

2.4.1. Régimen de tasa cero

En definitiva, la exportación como operación aduanera[55], tiene al igual que la importación, un papel preponderante como

[54] Artículo 25: *"Conforman hecho imponible las ventas que constituyen exportaciones de bienes y las exportaciones de prestaciones de servicios, siempre que se produzca la salida del país con carácter definitivo. Para este efecto, se entiende por exportaciones las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuando los receptores de los servicios no tienen domicilio o residencia en el mismo y siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero. (...)"*

[55] Acudimos una vez mas a la útil recopilación del autor colombiano Pardo Carrero, G, (*op.cit*): *"La salida de mercancías de un territorio aduanero al exterior es lo que comúnmente se conoce como el nombre de "exportación". Según el Diccionario de la lengua española, el término proviene del latín "exportare" y significa "vender géneros a otro país". Para el Estatuto Aduanero Colombiano, exportación es toda salida de mercancías del territorio nacional con destino a otro país, aun cuando también se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas en el Estatuto, la salida de mercancías a una zona franca industrial o de servicios. Así las cosas, existe consenso en cuanto a que exportar supone la salida de mercancías de un territorio aduanero. De acuerdo con la ordenanza aduanera de Chile, exportación es la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior. De conformidad con el CAUCA* (Código Aduanero Uniforme Centroamericano), *se trata de la salida cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionaliza destinadas al uso o consumo definitivos en el extranjero. En el caso argentino, la exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero. Para Uruguay, la exportación consiste en la salida de la plaza, para ser consumidas en el exterior del territorio aduanero nacional mercaderías nacionales o nacionalizadas sujetas al pago de tributos amparo de franquicias correspondientes"*

supuesto de hecho que acarrea el nacimiento de la obligación tributaria del IVA, siendo en este caso de particular importancia la aplicación del principio de imposición en destino. En efecto, tal y como lo estudiaremos con mayor detalle en el capítulo dedicado al aspecto espacial del IVA, con la aplicación del principio de imposición en destino las exportaciones cobran vital importancia, al ser objeto de gravamen del IVA bajo el régimen de tasa cero; es decir, que tal y como lo indica el Reglamento expresamente (Art. 25) *"se aplicará la alícuota impositiva especial del 0% (cero por ciento), equivalente a la no exigibilidad de suma alguna por concepto de débito fiscal de la exportación"*.

La gravabilidad de las exportaciones con el régimen de tasa cero, produce entonces el efecto de incluir como hecho imponible que es, a todas las ventas y prestaciones de servicios que transciendan las fronteras del territorio nacional, pero sin ocasionar el efecto del cálculo del débito del IVA[56]. Ello por supuesto da origen a la aplicación del régimen de recuperación de créditos del IVA incurridos por los exportadores para la producción de los bienes y servicios que exportan. La aplicación oportuna de este régimen normativo[57] es indispensable para mantener el carácter de neutralidad del tributo, en particular en el caso de las exportaciones, que en la gran mayoría de las operaciones implicará la consecuente introducción de las mercancías exportadas, en una jurisdicción en la cual se le aplique el IVA local a las importaciones, y por lo tanto, deberá soportar dicho tributo para competir en igualdad de condiciones que los demás bienes y servicios del mercado local.

---

[56] Siendo que dicha exportaciones deben incluirse en las declaraciones mensuales (Reglamento Art. 59)

[57] *Vid.* LIVA Art. 44 y 45 y el Decreto N° 2.611 de fecha 16 de septiembre de 2003 contentivo del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores (Gaceta Oficial N° 37.794 del 10 de octubre de 2003).

2.4.2. Exportación de servicios.

Especial referencia debe hacerse a las condiciones de procedencia previstas en la Ley, para determinar si la actividad realizada por el contribuyente es una *exportación de servicios*[58].

De conformidad con el Art. 4.7 de la LIVA, se considera que para que exista una exportación de servicios deben concurrir dos condiciones necesarias: i) que los beneficiarios o receptores del servicio que se exporta *no tengan domicilio* o residencia en el país y ii) que dichos servicios sean exclusivamente *utilizados o aprovechados* en el extranjero.

Debemos tener claro entonces que para exportar un servicio *que se ejecuta en el país*, debe, en primer lugar, dirigirse o prestarse dicho servicio a un receptor que no posea domicilio o residencia en el país; es decir, un extranjero sin presencia en el territorio. Aquí podemos plantear ya dos situaciones: por una parte, no indica la norma nada sobre si el receptor o beneficiario del servicio es quien, en definitiva, paga el servicio de que se trate. Podría darse el supuesto de una filial que soporte el pago de un servicio que va dirigido a su casa matriz en el exterior, aunque dicho supuesto después pueda no ser conveniente desde el punto de vista del ISLR.

De igual manera, podemos también suponer el caso en el cual el receptor o beneficiario del servicio, posea un establecimiento permanente en el país[59], pero sea la sede principal de la empresa quien haya solicitado o contratado el servicio a exportar. En este último caso, si el servicio no es atribuible de ninguna forma al establecimiento permanente del receptor, no dudamos en considerar la existencia de la exportación de dicho servicio.

---

[58] Para analizar los requisitos de procedencia de la exportación de servicios *vid*: López Montiel, Jonathan D. *Casuística en la calificación de exportación de servicios en el marco del IVA* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino Caracas, 2009. Pág. 85.

[59] Aquí es muy importante tener claro que precisamente las empresas que no están domiciliados en el país, son aquellas que pueden tener un establecimiento permanente en él.

Con respecto al *utilización* o *aprovechamiento* exclusivo del servicio exportado, nos referiremos a ello con más detalle en el capítulo sobre el aspecto espacial del IVA, valga reiterar en esta oportunidad, que la condición de exclusividad a la que hacer referencia la norma, no puede tratarse de manera tal que abarque situaciones remotas o indirectas, que presupongan al menos circunstancialmente que un domiciliado o residente en el país, se vea al final beneficiado por el servicio de cuya exportación se trate[60].

---

[60] En el siguiente criterio doctrinal de la Administración Tributaria, se realizó un análisis adecuado de la figura de la exportación de servicios para un caso muy particular de servicios de telecomunicaciones, en el cual no cabía la duda sobre procedencia de las condiciones previstas en la ley para considerar la existencia de una exportación de servicios: "*Por su parte, la exportación de servicios es definida como aquellos supuestos de prestación de servicios determinados en la Ley, en los cuales el beneficiario o receptor no tiene domicilio o residencia en el país y el servicio es exclusivamente utilizado o aprovechado en el extranjero (artículo 4, numeral 7). De lo anterior se evidencia que la exportación de servicios se erige como una modalidad específica del supuesto genérico de prestación de servicios, cuya configuración exige, a los solos fines de esta legislación tributaria especial, la presencia de dos elementos distintivos de carácter concurrente: (i) que el beneficiario o receptor del servicio no tenga domicilio o residencia en el país. (ii) que el servicio sea exclusivamente utilizado o aprovechado en el extranjero. Esta diferenciación origina, entre otros efectos, que, por una parte, la prestación de servicios (genéricamente considerada) esté sujeta al régimen ordinario dispuesto en el encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, según el cual este hecho imponible estará gravado con la alícuota impositiva ordinaria (actualmente fijada en 14,5% por ciento, de conformidad con el aparte único del artículo 62 del precitado texto legal); y, por otra parte, que la exportación de servicios se beneficie del régimen extraordinario de tasa cero establecido en el aparte único de la misma disposición legal. Luego, la exportación de servicios estará gravada con una alícuota impositiva del cero por ciento (0%), teniendo el exportador derecho a acceder al consecuente y complementario mecanismo de recuperación de créditos fiscales previsto en el artículo 43 eiusdem. Se advierte que a diferencia de lo que sucede en otros países, el legislador venezolano ha optado por establecer un concepto general de exportaciones de servicios, sin que se hagan explícitos y expresos los supuestos en que opera dicha figura; por tanto, corresponderá al intérprete distinguir en cada caso si se cumple las condiciones y parámetros legales para calificar como tal a una operación determinada. (...) A la luz de las consideraciones previas, se aprecia que la actividad realizada por PPP, al explotar redes para transmitir información hacia Venezuela, evidentemente califica como un servicio en los términos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya que la empresa se obliga en forma independiente a un*

Bibliografía

ABACHE CARVAJAL, Serviliano y OSORIO UZCÁTEGUI, Marco, *Racionalidad y derecho: El caso de la regulación de la actividad económica de importación de bienes en el subsistema impositivo «Valor Agregado» venezolano,* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario AVDT. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino, Caracas, 2009).

BACALAO Z, María Gabriela. *Gravabilidad bajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la transferencia del dominio de bienes muebles usados con el objeto de aumentar el capital social de una compañía sucesora en el giro o actividad de la empresa aportante,* en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Torino, Caracas, 2004.

BARNOLA P., José P., (h) La Prueba del IVA Soportado., Trabajo especial de grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario, UCV, Caracas, 2000.

BARNOLA P., José P., (h) y GALUPO, Alberto, *Los Regímenes de recuperación de créditos fiscales y de exoneraciones previstas en la ley del IVA* en Revista de Derecho Tributario Nro. 88, Jul-Ago-Sept 2000, Legislec Editores. Caracas, 2000.

---

hacer, tal es establecer comunicación con una persona ubicada en el país, mediante la transmisión de la información generada en el exterior. Aun más, siendo que los beneficiarios directos de dicho servicio son las empresas operadoras de telecomunicaciones domiciliadas en el exterior que lo contratan con la única finalidad de poder comunicar a sus usuarios, debemos concluir que la prestación realizada por PPP cumple con los requisitos concurrentes exigidos por el precitado texto legal para calificar como una exportación de servicios. En consecuencia, es opinión de esta Gerencia que los servicios prestados por PPP, destinados a materializar las comunicaciones de tráfico entrante, califican como una exportación de servicios a los efectos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los receptores de dichos servicios son empresas operadoras de telecomunicaciones no domiciliadas en Venezuela y los mismos son aprovechados exclusivamente en el exterior para comunicar a los usuarios de estas últimas, los cuales están igualmente ubicados fuera del país. En virtud de ello y de conformidad con el artículo 27 del precitado texto legal, este servicio estará gravado con una alícuota impositiva del cero por ciento (0%). teniendo PPP el derecho a acceder al mecanismo de recuperación de créditos fiscales previsto en el artículo 43 eiusdem.". (Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT Consulta DCR-5-9782 de fecha 19/10/2001 en Doctrina Tributaria Nro. 9, Ed. Seniat, Caracas, 2005, Pág. 305).

BOLIVAR BECERRA, José G., *Impacto de las exenciones y exoneraciones en la economía nacional. Caso impuesto al consumo suntuario y Ventas al Mayor* en Revista Tributum VI, Julio-Dic 1998, Universidad Católica del Táchira, Fundación Editorial UCAT, San Cristóbal, 1998.

D´VIVO YUSTI, Karla y ALMARZA PARRA, Carlos José. *Consideraciones jurídicas sobre la aplicación del régimen de tasa cero en las operaciones de comercialización y venta de bienes desde tierra firme de bienes con destino al puerto libre del Estado Nueva Esparta,* en Revista de Derecho Tributario Nro. 129, Ene-Feb-Mar 2011, Legislec Editores, Caracas 2011.

ESCALANTE E, Xabier. *Comentarios en torno a la Aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Reorganizaciones o Reestructuraciones Corporativas* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino, Caracas, 2009.

GARCÍA CASAFRANCA, Alvaro y JRAIGE ROA, Jorge *El impacto tributario en las fusiones de Sociedades Mercantiles en Venezuela,* ponencia preparada para las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT, Cartagena de Indias-Colombia, 14 al 20 de febrero 2010 TEMA I: "Fusiones y Adquisiciones - Aspectos Internacionales. Bogotá, 2010.

LÓPEZ MONTIEL, Jonathan D. *Casuística en la calificación de exportación de servicios en el marco del IVA* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino. Caracas, 2009

MÁRQUEZ BARROSO Raúl Gustavo *Las distorsiones generadas por las exenciones, las exoneraciones y la no sujeción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado,* en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela Asociación Venezolana de Derecho Tributario Editorial Torino, Caracas 2004.

MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo. Curso de Derecho Mercantil. UCAB, Caracas, 1989.

PALACIOS MARQUEZ, Leonardo, *Distorsiones derivadas de las exenciones en el Impuesto al Valor Agregado y efectos económicos para los contribuyentes que venden o prestan servicios dispensados del pago de este tributo,* en Revista de Derecho Tributario Nro. 105, Ene-Feb-Mar 2005 , Legislec Editores. Caracas, 2007.

_____. *El IVA y el régimen de la Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná, Estado Falcón* en Revista de Derecho Tributario Nro. 116, Oct-Nov-Dic 2007 , Legislec Editores. Caracas 2007.

PARDO CARRERO, Germán. Tributación Aduanera. 1era ed. Legis. Bogotá, Colombia, 2009.

SENIAT. Doctrina Tributaria, Tomo 3, Año 1996 Ed. SENIAT, Caracas, 1996.

SENIAT. Doctrina Tributaria, Tomo 5, Año 1998 Ed. SENIAT, Caracas, 2000.

SENIAT. Doctrina Tributaria, Tomo 9, Año 2001 Ed. SENIAT, Caracas, 2005.

SOL GIL, Jesús A. *Distorsiones derivadas de las exenciones en el Impuesto al Valor Agregado y efectos económicos para los contribuyentes que venden o prestan servicios dispensados del pago de este tributo,* en Revista de Derecho Tributario Nro. 105, Ene-Feb-Mar 2005, Legislec Editores. Caracas, 2005.

URSO CEDEÑO, Giuseppe y DIAZ IBARRA, Valmy. El IVA una Década de Jurisprudencia (1994-2004) Ed. Torino. Caracas, 2004.

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/04ADUANAS/4.6GLOSARIO/4.6GLOSARIO_ADUANAS.PDF

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.3IVA_DECRETOS

3. Aspectos Temporal y Espacial del Hecho Imponible

Xabier Escalante Elguezabal*

3.1 Aspecto Temporal del IVA

El aspecto temporal del hecho imponible del impuesto, a saber, cual es el momento según la Ley que se considera perfeccionado ese hecho imponible, y por lo tanto, se da origen a la obligación tributaria principal del sujeto pasivo para con el sujeto activo, resulta un factor de imprescindible estudio y conocimiento por los efectos fundamentales que de ello se deriva para la correcta determinación del impuesto. Concretamente ese momento determina el nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto, el período impositivo en el cual debe incluirse el débito del IVA generado por el servicio prestado o el bien vendido, en su declaración respectiva, y deberá calcularse entonces la cuota tributaria correspondiente al ejercicio de que se trate. Igualmente, no menos importante es la aplicación en el tiempo de la norma que por su vigencia corresponda al hecho imponible que se ha generado, previendo entre otros aspectos fundamentales, la alícuota apropiada al caso del que se trate.

En este sentido, es importante traer a colación la visión que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado en varias oportunidades en el sentido de que el IVA es *"es un impuesto "indirecto", "real", "objetivo" e "instantáneo", creado para gravar la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios, aplicable en todas las etapas del circuito económico y que opera bajo el sistema de crédito y débito fiscal"*[61].

* Abogado especialista en Derecho Tributario. Profesor Instructor de Finanzas Públicas de la escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Impuesto al Valor Agregado de la especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), socio de la firma Vallenilla, Escalante & Asociados.

61 *Vid* Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de

Queda claro según lo indicado por nuestra máxima instancia judicial, que el IVA es un tributo "*instantáneo*", para lo cual sigue la clasificación del maestro José Juan Ferreiro Lapatza, quien señala que los impuestos instantáneos son aquéllos "*cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la Ley sólo en cuanto se ha realizado completamente*"[62].

Es probable que quien estudie por vez primera este tributo, encuentre alguna confusión con la naturaleza instantánea del IVA, y los efectos de aplicación en el tiempo de las leyes tributarias, como lo señala el Art. 8 del COT, o por ejemplo, el cómputo del inicio de la prescripción según el Art. 60 del COT. La realidad es que sencillamente existe la temporalidad del acaecimiento del hecho imponible del IVA, según los parámetros que la Ley del IVA dispone para el nacimiento de la obligación tributaria, lo cual veremos a continuación, y que posee un efecto instantáneo; y también existe la periodicidad de la liquidación o determinación del tributo, según los hechos imponibles que se hayan generado durante el transcurso de un período cierto de tiempo, a lo cual nos referiremos como el ejercicio fiscal del IVA[63].

Es por lo anterior, que a pesar de tratarse de hechos imponibles instantáneos, el IVA es una tributo que se determina o liquida en períodos de tiempo, en este caso mensuales, por ello

---

fecha 21de noviembre de 2000, caso *Humberto Contreras Cuenca*; Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 16de octubre de 2008 caso: *Luis Esteban Palacios Wannoni y otros.*

[62] Curso de Derecho Financiero Español. 21ª Edición, Volumen I, Ediciones Marcial Pons, Madrid, 1999. pág. 202).

[63] El Art. 32 de la Ley del IVA establece claramente el ejercicio fiscal mensual de este impuesto: "El impuesto causado a favor de la República, en los términos de esta Ley, será determinado por períodos de imposición de un mes calendario, de la siguiente forma: al monto de los débitos fiscales, debidamente ajustados si fuere el caso, que legalmente corresponda al contribuyente por las operaciones gravadas correspondientes al respectivo período de imposición, se deducirá o restará el monto de los créditos fiscales, a cuya deducibilidad o sustracción tenga derecho el mismo contribuyente, según lo previsto en esta Ley. El resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese período de imposición."

en cumplimiento del Art. 8 del COT antes señalado, las normas referidas a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley. En materia del IVA, ha sido común en nuestro país el reformar la Ley básicamente con el único propósito de establecer nuevas alícuotas del impuesto, por ello, es importante tener en cuenta que dicho cambio de alícuota solamente tendrá efecto a partir del inicio del mes siguiente a la fecha de entrada en vigencia de la nueva Ley[64].

a) Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible por las Ventas y otras Transferencias de Bienes Muebles.

A los fines de determinar el momento en el cual gravar la enajenación de bienes muebles corporales, la Ley del IVA regula una serie de supuestos que una vez configurados, darán como consecuencia el nacimiento del hecho imponible y por lo tanto, la existencia misma de la obligación tributaria. En tal sentido, para este primer supuesto en que se realizan operaciones con bienes muebles tangibles, el Art. 13 de la Ley del IVA establece varios supuestos de hecho que se entenderán como eventos que determinarán el momento en el tiempo en el que se causa el impuesto.

Así, el mencionado artículo señala para el primer caso de venta de bienes muebles corporales dos supuestos de hecho en particular, los cuales son:

- En los casos de ventas a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.
- En todos los demás casos distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emita la factura o documento

[64] Para un análisis mas profundo del tema de la temporalidad el IVA en Venezuela, ver los trabajos de Betty Andrade Rodriguez, *La temporalidad de los hechos imponibles en el Impuesto al Valor Agregado* y Manuel A. Iturbe Alarcón, *La temporalidad del hecho imponible en la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ambos en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, AVDT 2004.

equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero.

Del lo antes expuesto, se puede observar que el legislador definió como regla general que cuando se trate de un comprador distinto a un ente público, -sobre lo cual hablaremos más adelante- existen tres (3) momentos de causación del IVA para la venta de bienes muebles corporales, es decir: (i) al momento de la emisión de la factura o documento similar, (ii) cuando se entregue el bien; o (iii) cuando sea pagado el precio, tomando siempre lo que ocurra primero.

b) Momento de la Emisión de la Factura:

Nos encontramos en este primer análisis, con una norma cuyo desarrollo en la práctica se ha visto reducido sustancialmente al primero de los supuestos mencionados; es decir, el momento de la emisión de la factura, como suceso fundamental que activa el nacimiento de la obligación tributaria del IVA.

Es una realidad que la determinación y control del IVA en Venezuela se ha enfocado de forma exacerbada en la factura como instrumento -al parecer indispensable-, para el correcto desempeño de los contribuyentes al determinar su impuesto. En efecto, si bien es cierto que el momento de la emisión de la factura es fácilmente verificable a posteriori, a través del simple examen de este soporte contable, o el debido registro en el Libro de Ventas; no es menos cierto que la Ley prevé igualmente dos supuestos claros y distintos que si acontecen con anterioridad a la factura, generarían en principio el nacimiento del hecho imponible, lo cual por supuesto, podría ocasionar dificultades prácticas al momento de verificar el correcto cumplimiento de la temporalidad del tributo. No obstante lo anterior, existen diversas normas que como veremos a continuación, tratan de evitar esas dificultades amarrando si se quiere, todo evento temporal del IVA a la generación de la factura.

c) Momento de la Entrega del bien.

Tenemos entonces que, en principio, si el contribuyente hace entrega del bien mueble corporal sobre el cual versa la operación que realizan las partes, y que dicha entrega es por supuesto, una transferencia definitiva de los derechos de propiedad sobre dicho bien a título oneroso, (caso contrario no se trataría de un hecho imponible del impuesto), entonces el momento en el cual se ha efectuado la tradición legal de la cosa mueble corporal, marca igualmente el acaecimiento del hecho imponible del IVA. Ello sin importar que se haya o no emitido la respectiva factura, ni tampoco que se haya recibido el pago (completo) del precio o contraprestación a cambio de la cual se hizo entrega firme del bien.

Este supuesto también acontece para el caso en el que se realice la operación a través de un consignatario, ya que en el momento en que éste intermediario entregue el bien por cuenta del comitente se entenderá nacido el hecho imponible y por ende la obligación del IVA[65]

No obstante la indicación del Art. 13 antes mencionado, en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria del IVA con la entrega del bien (aun cuando no se haya emitido la respectiva factura) y los respectivos artículos del Reglamento que atañen a este supuesto, vemos que el Art. 55 de la misma Ley del IVA trae cierta contradicción sobre este punto, que en todo caso entorpece la claridad de la norma. En efecto, señala el mencionado Art. 55 que "*Los contribuyentes deberán emitir sus correspondientes facturas en las oportunidades siguientes: 1. En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles*". Con esta afirmación pareciera en un primer plano, que el supuesto de entrega de un bien sin la emisión de la correspondiente factura, al menos dentro del mismo ejercicio fiscal mensual, es una situación no tolerada por la Ley. Sin embargo, el propio Artículo señala dicha posibilidad, cuando indica que: "*Cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la*

[65] Art. 27 del Reglamento de la Ley del IVA.

entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho que ha de contener las especificaciones exigidas por las normas que al respecto establezca la Administración Tributaria. La factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho".

Tenemos entonces una norma que por una parte nos indica que debemos emitir la factura en el mismo momento en el que se hace entrega del bien, pero de seguidas reconoce que puede darse el caso en el que no se emita la factura en el instante de la entrega, y que entonces dado dicho supuesto, se debe recurrir a la entrega de las llamadas ordenes de entrega o guías de despacho.

Para entender aun mejor el caso planteado, es oportuno comentar que en la vigente Providencia regulatoria de la emisión de las facturas[66], también se indica el régimen de las llamadas órdenes de entrega o guías de despacho arriba mencionadas. En efecto, después de varias versiones sobre el tratamiento de estos soportes documentales de entregas de bienes en las Providencias anteriores sobre emisión de facturas, la Administración Tributaria simplificó la normativa específica sobre este tipo de comprobante, el cual solamente debe emitirse *"para amparar el traslado de bienes muebles que no representen ventas"*, siendo que la propia normativa comentada señala situaciones tales como reparación, traslado a depósitos, almacenes o bodegas de otros o del propio emisor contribuyente, traslado para su distribución u otras causas.

Seguidamente, la normativa prevé el caso en el cual si la propia Ley del IVA dispone la *"posibilidad de amparar operaciones de ventas mediante órdenes de entrega o guías de despacho"*, entonces señala la norma administrativa que la respectiva factura deberá emitirse dentro del mismo período de imposición, haciendo referencia a la orden de entrega o guía de despacho que soportó la entrega de bienes, excepto para las facturas impresas a través de máquinas fiscales.

---

[66] Providencia Administrativa N°/SNAT/2011/00071 Normas Generales de Emisión de Facturas y otros Documentos (Gaceta Oficial N° 39.795 del 8 de noviembre de 2011).

De todo lo anterior debemos concluir entonces que en cierto modo, según el estado de las normas vigentes en la actualidad, para los casos en que se realice una entrega de un bien que se encuentre gravado por el IVA, no debería existir en la realidad tal cosa como una diferencia entre el ejercicio fiscal en el que se hizo entrega definitiva de la cosa vendida, y el ejercicio en el que se emitió la factura. Pareciera que si bien ambos momentos pueden ocurrir en distintas fechas, ello es posible siempre que sea trate de días de un mismo mes.

d) Momento del pago del precio (completo).

El otro evento que marca el aspecto temporal del nacimiento de la obligación tributaria del IVA, resulta en la entrega del precio pactado entre las partes como contraprestación. Sin embargo, a diferencia de lo establecido para el caso del momento de la entrega del bien objeto de la operación gravada con IVA, nuestra normativa no establece de forma clara que exista la obligación de emitir la correspondiente factura en el mismo período fiscal en el cual se reciba el pago completo, con lo cual el supuesto de acaecimiento del hecho imponible por recibir el pago completo, sin que exista una factura que documente la operación si es factible en la realidad, por lo que es importante tener en cuenta que pueden haber operaciones que generen débito fiscal por haberse recibido la totalidad del pago, pero no se encuentren reflejadas en una factura registrada en el Libro de Venta, lo cual puede acarrear los inconvenientes prácticos de control que mencionábamos anteriormente.

Una situación de mucho interés práctico en este caso, es la consideración señalada en el Art. 29 del Reglamento que indica: *"Cuando los bienes muebles se vendan a plazo, la suma que reciba por concepto de anticipo del precio de venta de los mismos, no constituirá hecho imponible hasta tanto se emita la factura o se haga entrega del bien"*.

Este supuesto es de suma importancia en el normal desempeño de las actividades comerciales y de servicios, puesto que la entrega de anticipos es práctica común en nuestro país. Ahora bien,

el problema radica en que no se ha definido con certeza cuál es el alcance apropiado de esta norma, ya que el concepto de "anticipo" no está definido en la Ley del IVA, ni en su Reglamento.

La definición del DRAE no aporta una solución confiable en este caso, limitándose a señalar que un anticipo es *"dinero anticipado"*, siendo que lo que aquí más interesa es determinar ¿qué tanta cantidad puede anticiparse, para que no origine el nacimiento de la obligación tributaria?, o incluso ¿podría anticiparse la totalidad del precio, bajo el pacto expreso de que existe alguna condición para que se de por cumplida la contraprestación?

Sobre la última de las interrogantes no creemos que exista mucha discusión, ya que si se ha pactado una cantidad determinada como precio y se hace entrega de la totalidad de dicha cantidad, aunque se encuentre pendiente alguna condición para cerrar la venta, no sería posible argumentar ante la Administración Tributaria que no ha ocurrido el nacimiento de la obligación tributaria, ello se deriva en nuestro modo de ver, del Art. 28 del Reglamento[67].

En cuanto a la primera pregunta, la respuesta ha sido motivo de dilatadas discusiones, ya que la magnitud de un anticipo en consideración con el monto total del precio, dependerá en grado sumo de las circunstancias de la negociación, así como de las condiciones de mercado del rubro del que se trate. Puede ser que para la ejecución de obras civiles entre un 10% a un 30% de anticipo sea lo común, mientras que para un servicio de tintorería se abone normalmente la mitad o más del precio. El punto aquí es que quede absolutamente claro entre las partes que se trata de un anticipo al precio que se pagará en su totalidad en el futuro, no de un descuento que el vendedor ofrezca al comprado si paga por adelantado.

[67] Reglamento Art. 28: "La omisión o mora en el pago del precio de la venta del bien, o cuando esté sujeto a un posterior ajuste por las partes o se requiera una redeterminación futura de él, no constituirá impedimento alguno, para que se considere configurado el hecho imponible, siempre que se hayan reunido las condiciones y circunstancias que exige la Ley para el nacimiento de la obligación tributaria."

Existe una excepción muy particular al principio de la no generación del hecho imponible al hacer entrega de anticipos del precio, que se indica en el Art. 30 del Reglamento para los casos de las ventas por *"muestras"* o *"catálogos"*. Según la norma regulatoria si en dicho tipo especial de ventas se entrega un anticipo, entonces si se considera nacida la obligación tributaria. No encontramos mayor fundamento para este substancial cambio, que en nuestra opinión parece transgredir la frontera de la deslegalización al ir más allá del sentido y propósito del Art. 13 de la Ley.

e) Supuesto específico de ventas a entes públicos

Como vimos anteriormente, el primero de los supuestos incluidos en el Art. 13 de la Ley del IVA hace referencia a los casos de ventas efectuadas a entes públicos, previendo que el momento en cual se entenderá nacida la obligación tributaria será la especial ocasión *"cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente"*.

La razón de ser de esta regla excepcional, que fue incorporada por primera vez en el reglamento de la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor en diciembre de 1994, sin duda viene dada por la realidad latente de lo prolongado en el tiempo que resulta obtener un pago proveniente de la administración pública, en cualquiera de sus manifestaciones. Este retraso se puede deber a un importante número de factores, que no necesariamente tiene que ver con los recursos o la capacidad gerencial de los funcionarios públicos, ya que es innegable que el manejo de fondos de naturaleza pública debe estar sujeto a normas mas estrictas de control y supervisión, que en el caso de transacciones de pago de sector privado.

Lo cierto es que el legislador otorgó la posibilidad al contribuyente del IVA de retrasar un poco la obligación de declarar el débito fiscal, que sin duda aumentaría indebidamente la cuota tributaria a pagar en el mes de que se trate, sin haber tenido la oportunidad de realizar la traslación al cliente incidido (en este

caso un ente público) por no haber cobrado aun el monto de la factura, ni el débito que debe soportar el ente público[68].

De conformidad con el régimen presupuestario de la Administración Pública, cuyos principios están recogidos en la tantas veces reformada Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, las máximas autoridades de los entes públicos son los llamados "ordenadores de compromisos y pagos" en cuanto al presupuesto de cada uno de los entes u organismos que dirigen, pudiendo delegar dichas funciones generalmente en los funcionarios encargados de los trámites administrativos referidos al gasto del presupuesto y procesamiento de las órdenes de pago a los proveedores[69]. Estas órdenes pueden ser direc-

---

[68] Resulta oportuno comentar aquí una jurisprudencia interesante, de los tiempos en que el IVA era una novedad tributaria en nuestro país y los jueces no manejaban adecuadamente los aspectos técnicos de este tributo. Se trata de la sentencia N° 792 de la CSJ en Sala Político Administrativa de fecha 28 de noviembre de 1996 con ponencia de la Dra. Hildergard Rondón de Sansó, caso *Industrial Trial S.A.* en acción de amparo. La referida industria se hallaba en la situación de ser acreedora de un ente público (el entonces denominado Ministerio de Transporte y Comunicaciones), con lo cual, como es normal en dichos casos, se encontraba a su vez obligada a soportar el ICSVM generado por sus facturas incluso antes de recibir el pago por parte del mencionado Ministerio. La Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia decidió que esta situación atentaba en contra de los derechos constitucionales del contribuyente Industrial Trial, por el hecho de tener que pagar un impuesto, sin haber podido trasladar el monto al consumidor incidido, y sorprendentemente ordenó a la Administración Tributaria no cobrar el tributo. Evidentemente este criterio fue posteriormente revocado, en una sentencia del actual TSJ en Sala Constitucional de fecha 23 de noviembre de 2001 caso *Industrias Termopanel C.A.* con ponencia del Dr. Jesús E. Cabrera R. en acción de amparo.

[69] Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (G.O. N° 39.893 del 28 de marzo de 2011) Art. 51. "*El Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva de la República, el Presidente o Presidenta del Consejo Federal de Gobierno, los Ministros o Ministras, el Presidente o Presidenta de la Asamblea Nacional, el Presidente o Presidenta del Tribunal Supremo de Justicia, el Presidente o Presidenta del Consejo Moral Republicano, el Contralor o Contralora General de la República, el o la Fiscal General de la República, el Defensor o Defensora del Pueblo, el Defensor Público General o Defensora Pública General, el Presidente o Presidenta del Consejo Nacional Electoral, el Procurador o Procuradora General de la República, el o la Superintendente Nacional de Auditoría Interna, el Director Ejecutivo o*

tamente contra la cuenta del organismo en la Tesorería Nacional, o bien contra cuentas particulares fuera del manejo de la Oficina Nacional de Tesorería, para el caso de entes descentralizados o autónomos financieramente.

Siguiendo este principio de delegación de funciones, cada organismo establece sus propias reglas través de actos administrativos, con relación a las actividades propias de sus fines públicos y, por lo tanto, los trámites de pagos en cumplimiento del gasto presupuestado pueden diferir dependiendo de cada institución.

Siendo así, es importante notar que no existe en la regla general, una obligación específica de "notificación" o "aviso formal" al beneficiario de un pago que provenga de un ente público, del momento exacto en el cual "*autoriza la emisión de una orden de pago*", por parte del funcionario competente para ello. Es además importante, tener claro que no se trata de la emisión propiamente dicha de la orden de pago, sino del momento, evidentemente anterior, en el cual se "autoriza la emisión", ya que la simple autorización de la emisión por el funcionario con competencia para ello, no es equiparable con la propia emisión de la orden de pago como tal, ni mucho menos con efectuar el pago concreto al proveedor.

Lo anterior crea otro problema práctico, al no poder determinar a ciencia cierta (no al menos en un plazo prudencial), cuál fue el momento exacto de la autorización del pago, y de esta manera poder obtener un soporte oficial que certifique el momento en que la orden fue autorizada. No es muy complicado imaginar una situación en la que un contratista recibe finalmente el pago de una valuación (con su respectiva factura) obteniendo todos los documentos relevantes (comprobante de pago, comprobantes de retención, boucher, descripción del pago etc.,) y se de cuenta en

Directora Ejecutiva de la Oficina Presidencial de Planes y Proyectos Especiales y las máximas autoridades de los entes descentralizados sin fines empresariales, serán los ordenadores u ordenadoras de compromisos y pagos en cuanto el presupuesto de cada uno de los entes u organismos que dirigen. Dichas facultades se ejercerán y podrán delegarse de acuerdo con lo que fije el Reglamento de esta Ley, salvo lo relativo a la Asamblea Nacional la cual se regirá por sus disposiciones internas."

ese momento que según los documentos que le hacen entrega, el pago efectuado corresponde a una emisión de orden de pago que fue autorizada ¡dos meses antes!

Siendo que el objetivo de la norma es determinar el momento en el cual el débito incluido en la factura presentada al organismo público debe ser incluido en el libro de ventas y en la declaración respectiva, no pareciera posible en la realidad obtener una copia del oficio mediante el cual se autoriza la emisión de la orden de pago, y además obtener dicho documento dentro del mismo período fiscal mensual en el que se haya emitido.

En este sentido, nos inclinamos a sugerir como solución a este conflicto, que hasta tanto no exista un mecanismo oficial mediante el cual se puede obtener la información sobre la fecha de autorización de las órdenes de pago, -bien estableciendo la obligación de publicar dichas fechas en algún medio disponible a los contratistas o notificarlas de algún modo al proveedor del ente público-, siendo que la única fecha cierta que está a disposición del contribuyente a efectos de la determinación de la temporalidad del IVA en los casos de operaciones gravables con entes públicos, es la fecha efectiva del pago; y siendo la intención inequívoca del legislador permitirle al contribuyente tiempo suficiente para poder trasladar la carga económica del impuesto en el ente público incidido, entonces sostenemos que existen argumentos para incluir el débito fiscal de este tipo de operaciones al momento del pago efectuado por el ente público.

No debemos dejar de considerar aquí, los efectos que este particular sistema tiene sobre los asientos propiamente dichos de este tipo especial de facturas en el libro de ventas. Consideramos que debido a la numeración continua que debe mantenerse de conformidad con la normativa reglamentaria aplicable, las facturas emitidas a los entes públicos, deben ser registradas en el mes en el cual fueron emitidas con la finalidad de no alterar el orden numérico consecutivo. Sin embargo, debe colocarse en cada asiento una mención expresa que indique que por cuanto la factura se emite a un ente público, el débito generado no es incluido en el mes en que se emitió dicha factura, de conformidad

con el Art. 13 de la Ley del IVA. Posteriormente, pasado el lapso determinado de conformidad a lo arriba mencionado, se deberá registrar (una vez hechos los asientos consecutivos correspondientes a dicho mes) la factura de que se trate haciendo mención igualmente que debe incluirse el débito en este nuevo período impositivo, en cumplimiento del Art. de la Ley del IVA citado.

3.1.2. Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible para el Retiro o Desincorporación de Bienes Muebles

Nuestro Reglamento contiene un artículo dedicado a la temporalidad de esta particular situación, asimilada a una venta en la cual obviamente no existe un pago como tal. En efecto, para el caso de los retiros o desincorporaciones *injustificados*[70] de bienes muebles el Reglamento entiendo a tenor de los dispuesto en su Art. 31 que *"se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imponibles y nacida la obligación tributaria, en el momento en que sucedan dichos hechos, oportunidad en que deberá emitirse obligatoriamente la correspondiente factura por parte del contribuyente y efectuarse su registro en la columna especial del Libro de Ventas"*.

Tal y como lo indica la propia Ley en su Art. 4, son hechos imponibles y por lo tanto dan origen a la obligación tributaria del IVA la *"salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, efectuada por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra finalidad distinta, tales como rifas, sorteos o distribución gratuita*[71] *con fines promocionales"*. Esto, concatenado con la norma temporal arriba comentada, conduce a tomar

[70] Es pertinente recordar que los retiros y desincorporaciones de bienes muebles que si están *justificados*, no son hechos imponibles del IVA, tales como hurtos, siniestros, mermas legales etc... *vid* Reglamento Arts. 13 y 14.

[71] Remitimos a nuestros comentarios en el tema del hecho imponible del IVA, en cuanto a la improcedencia del término *"gratuito"* señalado en la norma, en el sentido contrario a *"oneroso"*, ya que evidentemente todas las operaciones que resultan en hechos imponibles del IVA son por definición *onerosas*.

el momento en que los eventos aquí mencionados suceden, dan origen instantáneamente a la obligación del IVA.

Resulta interesante en todo caso, tener en cuenta sobre este punto lo señalado en el Art. 13 del Reglamento, dada la particular situación de faltantes de inventario que no puedan ser justificados *"Cuando se verifique la falta de bienes al realizarse los inventarios, se considerará que los mismos han sido vendidos en el período de imposición inmediato anterior al de la fecha de comprobación de la omisión"*. Contiene entonces esta norma, una presunción temporal, que coloca al contribuyente en mora de un mes al momento de efectuar un inventario y encontrar faltantes en la mercancía. Esto por supuesto para el caso de que dicho faltante no se considere que haya sido producto de un hurto u otro suceso, y por ende se pueda justificar.

3.1.3. Momento correspondiente a los Intereses Devengados por Saldos de Precios Insolutos

El Reglamento contiene igualmente una especial mención en su Art. 35, al momento en que debe tomarse en cuenta que la obligación tributaria del IVA ha iniciado con respecto al punto específico de los intereses de financiamiento que de devengan en las operaciones de venta de bienes o prestaciones de servicios realizados a crédito.

Para este supuesto el Reglamento prevé dos situaciones, la primera en la cual los intereses *"se devenguen y liquiden separadamente del precio"*, y la segunda en *"la venta a crédito se efectúe por pago en cuotas que incluyan amortización e intereses"*. Para el primer caso el reglamentista recurre al fórmula temporal ordinaria que ya hemos comentado, señalando que la obligación del IVA sobre los intereses nace cuando el vendedor emite *la correspondiente nota de débito*[72] *o en la oportunidad en que éstos se paguen o sean exigibles, el hecho que ocurra primero"*.

[72] Consideramos evidente que aquí puede tratarse de la emisión de una factura también.

Para el segundo caso la norma señala expresamente que *"el hecho imponible respecto de estos últimos se producirá al vencimiento del pago de cada cuota o a la fecha en que se realice éste"*, con lo cual parece que la situación se centra en la exigibilidad de la cuota, a menos que se dé el caso (probable, pero no común) del pago de cuotas antes de su vencimiento.

3.1.4. Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible por las Importaciones definitivas de Bienes Muebles.

De acuerdo con el antes indicado Art. 13 de la Ley del IVA, para el caso de las importaciones consideradas como hecho imponible por dicha Ley, se entenderá ocurrido este hecho y por ende nacida la obligación tributaria en *"el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas"*.

Originalmente en la primigenia Ley del IVA[73], se mencionaba para este caso de la importación, el momento de la *nacionalización* de las mercancías, sin embargo ya desde la Ley del ICSVM se modificó dicho término para considerar la declaración de aduana, lo cual evidentemente adelanta un poco el acaecimiento del hecho imponible, por la necesaria antelación que debe poseer la declaración al momento de la nacionalización como tal.

De acuerdo con la Ley Orgánica de Aduana[74] el plazo para declarar la importación de mercancías en Aduana es de cinco días a partir del ingreso a la zona de almacenamiento aduanero, no obstante en la actualidad es importante tomar en cuenta la terminología utilizada por la Ley del IVA en el caso de las impor-

[73] Ley de Impuesto a Valor Agregado, G.O. Ext. N° 4.637 del 30-9-93, reformada por el Decreto-Ley N° 3.313. G.O. Ext. N° 4.664 del 30-12-93.

[74] Ley Orgánica de Aduana (G.O. N° 38.875 del 21 de febrero de 2008) Art. 30 "Las mercancías objeto de operaciones aduaneras deberán ser declaradas a la aduana por quienes acrediten la cualidad jurídica de consignatario, exportador o remitente, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su ingreso a las zonas de almacenamiento debidamente autorizadas, según el caso, mediante la documentación, términos y condiciones que determine el Reglamento (...)".

taciones, al indicar el registro de la declaración (Declaración Única de Aduana o "DUA"), ya que a partir de la implementación paulatina en todos las Aduanas del país del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), el momento del registro de la DUA antecede a la efectiva presentación de dicho documento ante el funcionario aduanero, puesto que el registro como tal de la información que contiene dicha forma, es ingresado al sistema por los auxiliares aduaneros debidamente autorizados para ello (los agentes aduaneros)y que posean la clave de acceso al sistema informático del Seniat a través de la red de Internet.

Esta situación ha creado varias dudas con respecto a la temporalidad del trámite, y como es de esperar el cumplimiento del pago que origina dicha declaración. En este sentido se emitió la Providencia Administrativa que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, así como una Circular Administrativa que aclara numerosas preguntas que se ocasionaron con motivos de la aplicación de este nuevo mecanismo[75]. De lo anterior podemos entender que si bien los agentes aduanales pueden ingresar al sistema SIDUNEA a cualquier hora y día de la semana, para efectos de registrar la DUA, se deberá considerar como efectuada el primer día hábil siguiente en caso de haberlo realizado en tiempo inhábil. En este sentido, es importante tener claro que si bien la obligación tributaria del IVA se considera nacida a partir de este momento, dicho obligación estar sujeta igualmente a los plazos de determinación y liquidación contemplados en la normativa Aduanera, lo cual dará como resultado el momento oportuno del pago del IVA como parte de la operación aduanera de importación definitiva de bienes corporales a través de la Aduana.

[75] Providencia Administrativa No SNAT 2009 /0089 (G.O. N° 39.256 del 3 de septiembre de 2009) que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación. Circular Administrativa SNAT/INA/2009/001082 de fecha 21 de septiembre de 2009, emitida por el Intendente Nacional de Aduanas.

3.1.5. Momento en que Ocurre o se Perfecciona el Hecho Imponible en la prestación de servicios:

Para el supuesto de la prestación de servicios independientes a título oneroso gravados con el IVA, tanto la Ley como el Reglamento se extienden en señalar una serie de circunstancias que marcan el aspecto temporal del hecho imponible del impuesto. Seguiremos el orden contemplado en el Art.13, a saber:

a) Servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico,

El primero de los supuestos previstos en el texto legal, hace referencia a una serie de servicios *masivos* que, o bien se caracterizan por ser servicios públicos propiamente dichos, o al menos son actividades que el propio legislador ha denominado como *Actividades de Interés General*[76]. Para el caso muy específico del desempeño de este tipo de actividades, siempre por supuesto que se trate de una prestación a título oneroso, el legislador limita el momento del perfeccionamiento del hecho imponible, única y exclusivamente a la fecha en la que se emitan las facturas o documentos equivalentes por parte de quien preste este tipo de servicios.

Consideramos que el fundamento para considerar solamente la fecha de emisión de la factura, como momento apropiado para determinar el inicio de la obligación tributara del IVA, viene sin duda por la naturaleza extendida y amplia de este tipo de servicios que suele abarcar grandes cantidades de clientes, abonados o suscriptores, para lo cual el control fiscal se ve favorecido al dictar un parámetro fijo que sujete la temporalidad de esta extensa obligación a un único evento, con lo cual se evitan diferencias entre la prestación del mismo servicio a números consumidores.

---

[76] Para revisar la consideración de las Telecomunicaciones como "Actividades de Interés General", *vid* Escalante Elguezabal, Xabier, *Comentarios sobre el hecho imponible del Impuesto a los Servicios de Telecomunicaciones (IST)* en Revista de Derecho Tributario Nro. 102, (Legislec Editores, Caracas, 2004).

b) En los casos de servicios de tracto sucesivo

Un supuesto que ha generado bastante controversia en su correcta interpretación, es el que atañe a los servicios de tracto sucesivo señalados específicamente en la Ley y el Reglamento. Siempre que se trate de servicios de distinta naturaleza que el grupo de servicios "*masivos*" señalados comentados anteriormente, la Ley prevé que para los servicios cuyo desarrollo se prolonga y mantiene en el tiempo, se tomará como el momento adecuado para dar inicio a la obligación del IVA cuando se emitan las respectivas facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, o cuando se realice su pago, o cuando dicho pago sea exigible total o parcialmente, según sea lo que ocurra primero de estos tres supuestos.

En este sentido, el Reglamento nos indica en su Art. 33, que los servicios de cumplimiento mediante tracto sucesivo se entienden como "*periódicos, permanentes, regulares y continuos*" y además nos trae dos ejemplos específicos: el "*Arrendamiento o cesión de uso de maquinarias, vehículos y otros bienes muebles*"; y el "*Arrendamiento o cesión del uso que no implique venta de bienes incorporales, tales como marcas, patentes, derechos de autor y otros servicios similares.*" Es de hacer notar que el Reglamento es anterior a la norma en la Ley que incluyó a los arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos a los residenciales[77], como hecho imponible del IVA, y este es precisamente un caso que generó numerosos incumplimientos al principio, por la aplicación del supuesto de temporalidad de los servicios de tracto sucesivo concerniente a la exigibilidad del pago que mencionamos al principio. En efecto, al incluirse los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles no residenciales (tales como locales, oficinas, galpones, terrenos etc...) se implementó la necesidad de emitir facturas para el cobro del canon de alquiler, situación que no era en absoluto una práctica común en nuestro país. Por esta razón, fueron muchos los casos en los cuales los arrendadores, no estando al tanto de la nueva obligación tributaria, continuaron el cobro de los alquile-

[77] Este cambio se incluyó por vez primera en la Ley del IVA publicada en la G.O. N° 37.480 del 9 de julio de 2002.

res sin la emisión de la respectiva factura, siendo que como en el contrato de arrendamiento normalmente se estipula el plazo de exigibilidad de este pago (comúnmente mensual), el supuesto de temporalidad del IVA que comentamos dio origen a la obligación del impuesto al cierre de cada mes (o del plazo pactado que fuese) y por lo tanto, era necesaria la debida declaración y pago del impuesto en dicho ejercicio fiscal mensual, situación que fue ignorada por un número considerable de arrendadores de ese entonces.

Queda claro que, para el caso particular de los servicios que se prestan bajo la modalidad del tracto sucesivo o de forma continua, el evento específico de la *exigibilidad* del pago es de suma importancia para la determinación del momento oportuno para el nacimiento de la obligación del IVA. Ahora, bien sostenemos firmemente que dicha exigibilidad debe ser a todas luces *jurídica*, es decir, fundamentada en el acuerdo concreto de voluntades entre el prestador del servicio y quien lo contrata, de modo que habida cuenta de la exigibilidad prevista en el contrato del que se trate, en ese momento estaría legitimado el prestador de servicios a acudir al ente jurisdiccional, o al menos seguir el método de resolución de conflicto que hayan pactado, para reclamar sus derechos[78].

[78] Lo anterior es pertinente si analizamos el contenido de la jurisprudencia emanada de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 9 de junio de 2009, caso *CONSORCIO NORCEN-PÉREZ COMPANC-COROD*. Sostuvo la sala en dicho fallo que: "*En razón de lo expuesto, considera esta Sala que en la recurrida se realizó un análisis partiendo del estudio de la normativa aplicable incluyendo el dispositivo previsto en el artículo 32 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; sin embargo, aun considerando que el contrato podía ser de tracto sucesivo, se concluyó que las objeciones fiscales resultaban procedentes, dado que la contribuyente no logró desvirtuar las afirmaciones contenidas en el Acta Fiscal al momento de determinar sus ingresos durante los períodos fiscalizados, siendo posible que al igual que la actividad fiscalizadora, se contabilizaran ingresos de manera mensual. A mayor abundamiento, resulta oportuno señalar que la presentación del contrato por sí solo no demostraba que los pagos se hubieran hecho de forma trimestral, por lo que el a quo en aplicación de las normas especiales sobre la materia, incluyendo el referido artículo 32 del Reglamento de la Ley que regulaba dicho tributo, consideró que era posible la individualización mensual de ingresos al momento de la presentación de*

c) En los casos de servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.

Tenemos aquí, al igual que para el caso de las ventas de bienes muebles corporales a entes públicos que comentáramos en extenso anteriormente, que la Ley del IVA incluye también el supuesto de los servicios que se presten a entes públicos, con el mismo evento de temporalidad circunscrito a la emisión de la orden de pago correspondiente.

Todas las consideraciones del caso con respecto a la venta de bienes muebles corporales, resultan aplicables al supuesto de prestación de servicios. Ahora bien, en el Reglamento podemos observar dos normas sobre este punto que tratan de complementar la aplicación de este supuesto de temporalidad de la prestación de servicios a entes públicos, en lo que respecta al momento de la emisión de las facturas en dichos casos; sin embargo, a nuestro parecer no necesariamente se compadecen con la realidad material que tratan de regular.

En efecto, indica en el Art.32 del Reglamento que "*En los casos de prestación de servicios a los organismos de la República, de los Estados o de los Municipios, los contratistas deberán emitir las facturas correspondientes a más tardar en la fecha en que, de acuerdo con las*

---

las declaraciones del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, todo ello al no haberse consignado facturas u otros elementos probatorios que demostraran lo contrario; motivo por el cual, advierte esta Sala que no hubo el denunciado vicio de falta de aplicación de norma jurídica. Así se declara". Sobre este caso consideramos que, si bien al parecer no contó con una actividad probatoria suficiente de parte del contribuyente, lo que queda claro es que el contrato entre las partes estipulaba que el pago se efectuase de forma *trimestral*, y la Administración Tributaria consideró que por el hecho de que era posible *determinar* el monto del pago de forma *mensual*, entonces era procedente el supuesto de temporalidad del hecho imponible según la exigibilidad del contrato de tracto sucesivo. En nuestra opinión, no existía tal exigibilidad, por lo tanto esto solamente podría haberse aplicado así, si en efecto el *pago* se hubiese realizado de forma *mensual* y en todo caso, si no se considera un *anticipo* del pago trimestral pactado en el acuerdo según la voluntad de las partes.

normas legales, se les apruebe por dichos organismos la recepción de tales servicios."

Si bien este primer supuesto está supeditado según el Reglamento *"a las normas legales"*, aplicables y que en todo caso dependerá de la naturaleza del servicio en específico que se esté prestando, pareciera que la simple *aprobación* de la recepción del servicio, en la práctica común en nuestro país, no pareciera tener la relevancia que le otorga esta regulación, y que en todo caso obligaría a una emisión prematura, o por lo menos temprana de la factura (tomando en cuenta que no será sino hasta la *aprobación* de la emisión de la orden de pago que se origine la obligación tributaria). Por el contrario, el momento de confirmación o comprobación que el servicio prestado cumple con los requisitos y expectativas del ente público del que se trate, pareciera ser mucho más relevante a efectos de la emisión de la factura, pues ésta contendrá la descripción y límites del servicio ya verificado por el ente público contratante.

Continua el artículo mencionado del Reglamento indicando que: *"Cuando se trate de contratos de ejecución de obras públicas para los organismos anteriormente citados, los contratistas deberán emitir las facturas a más tardar en la fecha en que el organismo contralor competente autorice la emisión de la orden de pago correspondiente"*.

En este supuesto el reglamentista considera una situación que difícilmente se puede dar en la práctica, y que además va en contra de lo establecido en la Ley de Contrataciones Públicas[79], en la cual se prevé que lógicamente, para que se pueda autorizar el pago de un servicio, el ente público debe requerir y analizar la

[79] Ley de Contrataciones Públicas G.O. Nº 39.503 del 6 de septiembre de 2010. Art. 116 Condiciones para el pago. El órgano o ente contratante procederá a pagar las obligaciones contraídas con motivo del contrato, cumpliendo con lo siguiente: 1. Verificación del cumplimiento del suministro del bien o servicio o de la ejecución de la obra, o parte de ésta. 2. Recepción y revisión de las facturas presentadas por el contratista. 3. Conformación, por parte del supervisor o supervisora o ingeniero inspector o ingeniera inspectora del cumplimiento de las condiciones establecidas. 4. Autorización del pago por parte de las personas autorizadas.

factura con antelación. Otro punto muy relevante con respecto a la prestación de servicios a entes públicos en, por ejemplo, la construcción de obras, es el tratamiento del IVA que debe darse a los *anticipos* que regularmente suceden en este tipo de contrataciones[80].

d) En los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior

Continúa la Ley con el supuesto particular de los servicios provenientes del exterior, ello debido a la importancia que reviste la responsabilidad que conlleva recibir este tipo de servicios, cuya cuantía habitualmente es además importante[81].

---

[80] Sobre este punto en particular se ha manifestado la Administración Tributaria de la siguiente forma "La **temporalidad** se refiere al momento en que se entiende ocurrido el hecho imponible y se genera, en consecuencia, la obligación de pagar el tributo; en el caso de los servicios prestados a entes públicos el hecho imponible nace cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente. Conforme al Art. 32 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la percepción de un anticipo del pago efectivo de la contraprestación, no produce por sí sola la ocurrencia del hecho imponible, sin embargo, lo anterior no es absoluto, ya que de igual forma aclara que el hecho imponible no se generará ***a menos que ocurran algunas de las otras circunstancias que le dan nacimiento***. Para el caso que no ocupa, ese supuesto sería la emisión de la orden de pago. En las prestaciones de servicios a entes públicos en las que se anticipe la contraprestación, la obligación tributaria únicamente se generará por el monto que establezca cancelar la orden de pago respectiva, por lo que los anticipos estarán gravados con el impuesto al valor agregado, cuando para su cancelación se haya generado una orden de pago, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley que regula este tributo." (Resaltado e itálicas en original, subrayado nuestro) (Extracto de la Consulta Nro. 44288 publicada en el portal http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/ MANEJADOR_ CONTENIDO_ SENIAT/02 NORMATIVA_LEGAL/2.6 DOCTRINA, y reproducida en la Revista de Derecho Tributario, AVDT, Nro. 123, Caracas 2009, Pág. 170).

[81] Es pertinente recordar aquí lo previsto en el Art. 9 de la Ley del IVA en cuanto a la responsabilidad que atañe a quienes contratan servicios a proveedores no domiciliados. Este tipo de servicios suelen ser prestado desde el exterior, y son gravables por ser aprovechados en el país. No se trata pues de una "*importación de servicios*", ya que ese supuesto fue correctamente desechado desde la Ley del IVA de 1999 (Decreto-Ley N° 126 que establece el IVA, G.O. Ext. N° 5.341 del 5-5-1999).

Como ejemplo de estos servicios provenientes del exterior, la Ley señala a los servicios *"tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser patentados o tutelados por legislaciones especiales"*, siendo en todo caso lo más relevante de este caracterización que dichos servicios *"no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros"*.

Para este caso, la Ley prevé que se considerará nacida la obligación tributaria *"desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio"*. Es de hacer notar que este parámetro pareciera no acomodarse a la realidad de la mayoría de los servicios que justamente provienen del exterior, y que como bien lo señala la propia Ley, suelen tener el carácter de asesorías, asistencia técnica, o más bien licencias por derechos industriales o de autor, todos los cuales comúnmente son de tracto sucesivo, a menos que se trate de una asesoría o asistencia puntual sobre un tema u objeto determinado[82]. Lo anterior implica que no sea fácil de-

[82] Resulta oportuno comentar el contenido de la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCO/DR2011/0001 de fecha 9/8/2011, que ordena la aplicación de la decisión de un Recurso Jerárquico contenida en la Resolución N° GGSJ/GR/DRA/2007-2604 de fecha 20/09/2007 emitida por la Administración Tributaria, en el cual se dirimió la controversia planteada al aplicar en una fiscalización del IVA el criterio de temporalidad correspondiente a los servicios prestados desde el exterior (numeral 3.d del Art. 13), cuando se trataba de servicios de televisión por cable, que esta previstos expresamente en el numeral 3.a del Art. 13. En este sentido la Administración acertadamente consideró que el supuesto aplicable era el numeral 3.a ya que se trata de un supuesto específico, en el cual expresamente se prevé el caso de los servicios de televisión por cable, sin hacer distinción el legislador sobre la procedencia de dichos servicios; siendo que el supuesto de los servicios provenientes del exterior es genérico por cuanto el legislador solamente indicó algunas características de dichos servicios. Dicha Resolución indica que *"Con respecto al argumento de la contribuyente que sostiene que se produce una errónea aplicación del artículo 34 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, en cuanto a la temporalidad del hecho imponible de servicios de transmisión de televisión por cable, concluye la Gerencia General de Servicios Jurídicos que resulta ajustado a derecho el argumento que hiciera sobre este particular la representación de la contribuyente, en el sentido que en la mencionada prestación de servicio debe considerarse perfeccionado el hecho imponible al momento de emitirse la correspondiente factura o documento equivalente, a tenor de lo pautado en el artículo 13,*

terminar en todos los casos un momento exacto de recepción del servicio, es por esa misma circunstancia el Reglamento propone en su Art. 34 varias opciones para que se entienda como *"recibido"* el servicio, que sin duda son elementos más claros para determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, dicho propósito por mas loable que sea, no justifica una alteración del texto legislativo en tal sentido que pueda incurrirse en franca violación del principio de legalidad tributario.

En efecto, parte el Reglamento en primer lugar con un supuesto que niega la propia Ley, ya que habla del momento de *"registrarse la declaración aduanera, si hubiere lugar a este trámite"*, lo cual en principio no puede ser, ya que la Ley indicó claramente que aplica a los servicios que *"no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros"*. Continua entonces el Reglamentista indicando que se entenderá como *"recibido"* el servicio del exterior: *"cuando ocurra el primero de los siguientes hechos: a) Se emita la factura por el prestador del servicio. b) Se hubiere prestado, ejecutado o aprovechado el servicio en el país. c) Se pague o sea exigible la contraprestación o remuneración por la prestación del servicio. d) Se entregue o ponga a disposición del receptor del servicio el bien u obra que hubiere sido objeto del servicio."*

---

numeral 3) literal a) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado aplicable rationae temporis, por lo que en tal sentido deberá la Administración Tributaria Regional proceder a realizar una nueva determinación tomando en consideración lo señalado en el cuerpo de la Resolución con base en la decisión administrativa emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos, antes indicada, para determinar el monto correcto del Impuesto de Terceros, se realizará el siguiente procedimiento: A las cantidades de impuestos de terceros resultantes de separar los débitos fiscales propios de las actividades de la contribuyente del impuesto de terceros especificado en el punto anterior, se le suman los montos del impuesto de terceros provenientes de las operaciones no registradas ni declaradas, atendiendo a la temporalidad del hecho imponible que en los servicios de transmisión de televisión por cable se considera perfeccionado a la fecha en que se emitió la factura, para establecer el monto correcto y el período fiscal al cual corresponden, realizando paso a paso los ajustes siguientes: Mes 1_ Se ubica la operación en el período impositivo que se entiende ocurrido el hecho imponible, que corresponde a la fecha de emisión de la factura, por tratarse de prestación de servicios de televisión por cable recibidos del exterior, y no en el mes de la prestación del servicio."

e) En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores.

Finalmente la Ley prevé un supuesto general, para cualquier evento que no se encuadre en alguno de los casos que se señalaron específicamente en el propio Art. 13.

Para el resto de los servicios no especificados, la Ley señala entonces que nacerá la obligación del IVA cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero.

Con respecto a este supuesto final, es oportuno comentar lo dispuesto en el Reglamento en su Art. 32, en el cual se reiteran los supuestos de temporalidad de la obligación previstos en la Ley para este último supuesto, y se elabora sobre la exigibilidad de la contraprestación prevista en los contratos de servicios. Sobre este punto nuevamente se extiende el Reglamentista en primer lugar al considerar lógicamente, que "*La contraprestación se considerará exigible en la oportunidad estipulada en el contrato*", sin embargo también prevé que lo será "*cuando el prestador de los servicios ha cumplido íntegramente con todas las obligaciones contraídas en el contrato*". Este último caso estaría sujeto a discusión ya que puede haber discrepancia entre las partes sobre el cumplimiento cabal de las obligaciones contraídas en el contrato, y por ello precisamente no haberse efectuado el pago.

Continúa el Artículo del Reglamento en comentarios, señalando el caso particular de los pagos parciales[83], revistiendo este

[83] Reglamento, Art .32: "(...) *la prestación de servicios también debe entenderse pagada cuando se den en pago de ellas bienes muebles o derechos, como también cuando se abone total o parcialmente la contraprestación, en la cuenta del prestador del servicio. Si el pago de la prestación es sólo parcial, nacerá la obligación tributaria solamente sobre la contraprestación o remuneración parcialmente pagada, salvo que hayan ocurrido otras circunstancias que configuren el hecho imponible, en cuyo caso dicha obligación nacerá y abarcará el total de la contraprestación por todo el servicio.*

punto suma importancia como ya lo hemos señalado anteriormente, por cuanto los anticipos como tales no dan origen a la obligación tributaria del IVA. Nótese que el propio Reglamento hace la salvedad de la posible ocurrencia de un pago parcial, que aunque pueda calificar como anticipo, se consideraría como evento que da origen al hecho imponible si se emite una factura que soporte dicho pago parcial.

Como último supuesto señalado en el Art. 32 del Reglamento, la norma indica que se tendrá también como ocurrido el hecho imponible cuando *"Se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiere sido objeto del servicio, cuando la prestación del mismo incluye la ejecución de obras"*. Este supuesto puede dar pie a muchas situaciones en las que, por ejemplo, el servicio trate de la reparación de un bien, como es el caso de un automóvil que es llevado a un taller mecánico para su reparación, en este caso, la entrega del vehículo ya reparado dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria del IVA.

3.1.6. Venta de exportación de bienes muebles corporales,

El último de los supuestos previstos expresamente en la Ley, hace referencia al caso específico de las ventas de exportación de muebles corporales, estableciendo simplemente que para este tipo de operaciones se entenderá acaecido el hecho imponible con *"la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional."*

Sobre esta último cuestión, el Reglamento a pesar de que en la sección V, del capítulo I, del Título II , señala expresamente la *"Venta de Exportación de Bienes Muebles y Exportación de Servicios. Momento en que ocurre o se perfecciona el Hecho Imponible"* (Subrayado nuestro), la verdad es que ni en Art. 25 ni en el 26 de dicha

La percepción de un anticipo para realizar un servicio, antes que éste se haya prestado, no produce por sí sola la ocurrencia o perfeccionamiento del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria, a menos que ocurran algunas de las otras circunstancias que le dan nacimiento, como sería el caso de la emisión de la factura o cuando se haya prestado el servicio, el hecho que ocurra primero."

sección, se menciona nada en particular sobre la temporalidad de este supuesto, reiterando simplemente que debe tratarse de una operación en la que se produzca la salida de los bienes del país con carácter definitivo.

Queda claro entonces que para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria en el caso especial de las exportaciones, -con la debida aplicación del régimen de tasa cero-, deben cumplirse con los requisitos previstos den al legislación aduanera con respecto a la exportaciones, asegurándose de que exista el traslado efectivo de la mercancía fuera del territorio aduanero nacional de forma definitiva. Es pertinente aquí recordar que el Reglamento Parcial N°1[84] señala en su Art. 5 para este supuesto que: *"En el caso del numeral 4 del artículo 13, de la Ley, la salida definitiva de la mercancía fuera del territorio aduanero nacional estará determinada por la fecha del documento de embarque para la exportación de la mercancía".*

3.2. Principio de la territorialidad, ejecución o aprovechamiento de servicios en el territorio nacional, excepciones.

El aspecto espacial de la aplicación del IVA nos lleva al análisis de la territorialidad del impuesto, circunstancia que tanto en la normativa como en la doctrina no se ha puesto demasiado énfasis en nuestro país[85].

En efecto, tan solo los Arts. 14 y 15 de la Ley; y 36 y 37 del Reglamento prevén los principios sobre los cuales debe considerar-

[84] Decreto N° 2.611 Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores (G.O. N° 37.794 del 10 de octubre de 2003).

[85] Para revisar los aspectos de la territorialidad del IVA en Venezuela con énfasis en los servicios gravados, *vid* PAREDES, Carlos Enrique, *Definición y Territorialidad de los servicios en el Impuesto al Valor Agregado,* en Revista de Derecho Tributario Nro. 98, Ene-Feb-Mar 2003 , Legislec Editores, posteriormente publicado en versión revisada en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela Asociación Venezolana de Derecho Tributario Editorial Torino, Caracas 2004.

se el ámbito espacial del IVA en Venezuela, teniendo claro por supuesto, que la imposición del IVA en nuestro país obedece al principio de *tributación en el destino* tal y como es la tendencia global, punto éste que expondremos de seguidas.

3.2.1. Principios de Origen y Destino

Desde la formulación del IVA en el mundo como un eficiente instrumento de recaudación fiscal y su implementación en diversos países a partir de la segunda mitad del siglo XX, se discute las posibles tesis de su aplicación bajo dos parámetros o enfoques opuestos; tomando en cuenta bien el origen o creación del valor agregado al que apunta el cálculo de la base imponible; o bien considerando en cambio el lugar al que se destina o en el que se aprovecha efectivamente el beneficio que emane de dicho valor agregado[86].

---

[86] Por considerarlo como un aporte significativo a la limitada doctrina venezolana que existe sobre los principios de origen y destino del IVA, a continuación reproducimos el texto que atañe al tema en cuestión, de la excelente motivación de la Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, de fecha 10 de noviembre de 2003, con las jueces asociadas Ruth Noemí Rojas R., María Gabriela Bacalao Z. y Elvira Dupouy C. caso *STEINWEG VENEZUELA, C.A.*: *"Pues bien, en primer término, en lo concerniente al aspecto espacial del Impuesto al Valor Agregado en los servicios, debe precisarse que, la doctrina, suele aludir a cuatro (4) elementos constitutivos del hecho generador del impuesto (hecho o conjunto de hechos a los cuales el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo): el personal, relacionado con los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria; el material, atinente al presupuesto fáctico condicionante previsto en la norma; el temporal, vinculado con la vigencia y aplicación de las normas que crean o modifican impuestos (período fiscal) y, por último, el espacial, relacionado con el lugar en el cual debe tener ocurrencia el acontecimiento previsto en la norma para que pueda afirmarse que tal suceso constituye un hecho gravado. La aplicación territorial y/o extraterritorial de la ley atañe directamente a la soberanía de los Estados, por lo que, dada la natural tendencia de los países a ejercer dicha soberanía en relación con las personas (independientemente de su nacionalidad) y con los bienes ubicados en su territorio, así como de aplicar las leyes a sus nacionales aunque se encuentren ubicados fuera de él, surgen con frecuencia conflictos o colisiones con ocasión del denominado "límite jurisdiccional de las normas jurídicas". La tendencia de las leyes sobre la materia (IVA), es a la aplicación territorial de la ley y no a la aplicación extraterritorial. El*

régimen del IVA se hace extensivo a las operaciones imponibles relacionadas con bienes situados en el territorio que constituye ámbito de aplicación del impuesto o sobre servicios que se prestan dentro del mismo, sin que interese, al efecto, la nacionalidad del vendedor o prestador. Los artículos 8, numeral 4 y 13 de la LICSVM, así como los artículos 3, numeral 3 y 15 de la LIVA, previamente transcritos, disponen que la prestación de servicios independientes, a título oneroso, ejecutados o aprovechados en el país, constituyen hechos imponibles a los fines de la Ley, con lo cual se reitera el principio de la territorialidad en las leyes que consagran el tributo, en lo relacionado con los bienes y servicios. Respecto a los principios que informan los regímenes nacionales para lo relativo a las operaciones internacionales, encontramos dos tesis fundamentales: la de la imposición en el país de origen y la del país de destino. El primer principio es el de la imposición en el país productor o de origen, según el cual, los productos satisfacen los impuestos en el país en que se desarrolla el proceso productivo, con independencia de su destino o del mercado consumidor al cual están dirigidos: vaya donde vaya, el producto siempre tiene incorporado en el precio los impuestos que ha pagado durante su elaboración (los límites entre países quedan definitivamente suprimidos, los mercados dejan de ser entre ellos mercados "internacionales", pues se transforman en un único mercado "interno" a todos los efectos y, por consiguiente, también a los fines tributarios, ya que el paso de la mercadería de un país a otro carece de trascendencia fiscal). Esta tesis, que conduce en su implementación a la abolición de las fronteras fiscales y que supone una coordinación total, no sólo del sistema de imposición a las ventas sino también de la tasa impositiva, ha sido utilizada con el propósito de orientar uniones aduaneras hacia verdaderas uniones económicas, a fin de asegurar entre los países involucrados un efectivo mercado interno. En contraposición a la tesis previamente indicada, se presenta el principio de país de destino que, como su denominación indica, supone el gravar la mercancía en el país consumidor o de destino. Quienes propugnan las ventajas de dicho principio frente al sistema del país de origen (conforme al cual el producto o servicio incluye en su precio el valor del impuesto pagado en la jurisdicción de origen), observan que el pago de los impuestos que inciden en el proceso productivo, necesariamente repercute en los precios de venta, los cuales, para ser remunerativos, deben aumentarse hasta incluir los gravámenes pagados que, de tal manera, por un proceso de traslación, son realmente soportados por los consumidores. Pero, actuando de esta forma (y no puede ser distinto en el caso de empresas que quieran continuar sus actividades retribuyendo de manera normal a sus factores de producción), el producto debe venderse en el mercado internacional a un precio más elevado que el establecido por los países que no tienen impuestos que incidan sobre los costos, constituyendo así un evidente obstáculo para la exportación y afectando el régimen de la competencia. En consecuencia, con el objeto de restablecer las condiciones competitivas perturbadas por la intervención del Estado, así como de evitar los problemas de doble imposición en las transacciones internacionales, se sugiere (al adoptar el principio de la imposición en el país de destino), no sólo el establecimiento del régimen de la tasa cero (0%) equivalente a la "exención" impositiva de los productos exportados, sino también el reembolso al exportador del mayor costo atribuible al impuesto pagado durante el proceso productivo, todo lo cual

permite el restablecimiento de una sana competencia, colocando los productos exportados en un pie de igualdad con los productos obtenidos en el mercado de destino, permitiendo mantener los mercados exteriores que, de otra manera, se perderían por la presencia de productos procedentes de otros países con menor carga impositiva en los costos de producción, o en los cuales los impuestos se perciban después de terminada la etapa industrial, vale decir, con posterioridad al momento en que el producto queda listo para la exportación. Otra de las ventajas que se le atribuyen frecuentemente al principio del país de destino, consiste en que, a través del mismo, el consumidor no puede eludir su obligación de contribuir a los gastos públicos de su propio país mediante la adquisición de mercaderías en el exterior (al gravar las importaciones, el Estado se asegura de que el consumidor de bienes y servicios importados financia de una manera similar al consumidor de bienes y servicios nacionales, los gastos del primero) y, por otra parte, al eximirse las exportaciones de bienes y servicios, el consumidor del país importador no se ve obligado a coadyuvar al financiamiento de los gastos públicos de un país extranjero. Tal y como se desprende del contenido de los artículos 25 de la LICSVM y 24 de su Reglamento (RLICSVM), así como de las previsiones contempladas en los artículos 4 y 27 de la LIVA, complementados por el artículo 25 del Reglamento respectivo (RLIVA), el sistema adoptado por la legislación venezolana en materia de exportación de bienes y servicios es el principio de imposición en el país de destino, lo que puede traducirse en la concepción del IVA como una imposición de los consumos internos en los distintos países. Por ello, limitando la imposición a la entrega de bienes y prestaciones de servicios en el interior (esto es, eximiendo los del exterior) y gravando las importaciones, se logra que el impuesto afecte los valores agregados de bienes y servicios consumidos en el interior y no los producidos en él; de manera que se acepta el principio de la imposición en el país de destino del bien o de los servicios y no en el de origen. La solución adoptada en esta materia por la LICSVM y la LIVA, respectivamente, se encuentra en total sintonía con el ordenamiento tributario comunitario andino y, más específicamente, con la Decisión N° 388 de fecha 02 de julio de 1996, emanada de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, la cual regula los aspectos relacionados con la imposición indirecta en general y con el IVA en particular (las Decisiones, Resoluciones y, en general, la normativa emanada de los órganos del Acuerdo de Cartagena, forman parte del ordenamiento positivo venezolano). En efecto, la Decisión 388 de 1996 bajo el título de "Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes", se ocupa fundamentalmente de reiterar el principio de país de destino que ha de informar a los regímenes nacionales en lo relativo a las operaciones internacionales, así como de prever el régimen de devoluciones de saldos a favor en el caso de los exportadores. En tal sentido, se señala en sus considerandos que "debe establecerse como principio de orden general la no exportación de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación" (subrayado del Tribunal), así como que "... resulta conveniente avanzar hacia la devolución total de los impuestos indirectos que graven la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital vinculados a la producción, nacionales o importados, consumidos o utilizados en la producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes destinados a ser exportados", en lo que atañe a los im-

En efecto, cuando hablamos del principio de origen, debemos considerar la aplicación del IVA vigente en el ámbito espacial de la jurisdicción en la cual se *generó* el valor agregado que será objeto de tributación. Este objetivo trae consigo las dificultades que pueden fácilmente imaginarse, en un mundo donde impera el comercio global y no existe uniformidad de alícuotas ni criterios del IVA, en las distintas jurisdicciones donde finalmente se lleve a cabo el consumo final de dicho valor agregado.

Como ejemplo ilustrativo podemos considerar entrar a un mercado o abasto en el cual cada producto tenga el IVA que se aplica en su país de elaboración. En este ejemplo quizá la traslación del IVA al consumidor que entra en el mercado y adquiere varios productos con diferentes alícuotas no sea quizás un pro-

---

puestos de cada país andino, mencionados en el Anexo 1 de la Decisión que, en el caso de Venezuela (numeral 5, literal a)) fue el Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y actualmente es el Impuesto al Valor Agregado que lo sustituye (el artículo 7 de la referida Decisión establece que los Países Miembros informarán a la Junta (hoy Secretaría General), cada vez que creen o modifiquen impuestos indirectos, así como que deberán dar cuenta de las acciones que emprendan para el cumplimiento a las disposiciones de este régimen). Al efecto, el artículo 1° de la referida Decisión señala expresamente que "los impuestos indirectos que afectan la venta o el consumo de bienes se regirán por el principio de País de Destino. En tal sentido, el tributo se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada" (Subrayado del Tribunal). Asimismo, el artículo 2 ejusdem, dispone que "las operaciones de exportación de bienes de los Países Miembros no estarán afectas al pago de impuestos indirectos". Vale la pena acotar en este punto que, algunos expertos han sugerido que se acojan los lineamientos generales del régimen previamente descrito en función de los bienes de exportación, para hacerlo extensivo a los servicios exportables, sugerencia que ya ha sido admitida por el ordenamiento jurídico venezolano, el cual es consistente con el principio del país de destino en la imposición (los bienes y servicios están sometidos a los impuestos vigentes en el país donde los mismos van a ser consumidos, sin tomar en consideración el lugar donde fueron producidos), gravándose con la alícuota especial del 0% la exportación de bienes y servicios destinados al uso o consumo fuera del país y permitiendo al exportador recuperar el Impuesto al Valor Agregado pagado a sus proveedores de bienes y servicios, con lo que se elimina dicho impuesto del precio de exportación. Es precisamente esta característica acompañada por el gravamen con el Impuesto al Valor Agregado de la importación de bienes y servicios, lo que proporciona un elemento clave de neutralidad en los efectos del referido tributo sobre los bienes y servicios producidos en el país o en el exterior, destinados al consumo en Venezuela o en mercados del extranjero."

blema que sea técnicamente superable; pero posteriormente la organización de la recaudación tributaria de dichos montos por parte de cada uno de los Fiscos involucrados, sobre ese contribuyente que ha vendido todos esos productos, si supone una verdadera hazaña, que implica al menos la implementación de una especie de "cámara de compensación tributaria interjurisdiccional", lo cual solamente ha sido posible discutir en el ámbito de la Comunidad Económica Europea, y no ha pasado hasta ahora de ser un objetivo deseable, pero la realidad se ha impuesto y aun se mantiene el régimen transitorio que permite, a través de la figura de la "operaciones intracomunitarias", seguir aplicando el principio de destino bajo el régimen armonizado europeo[87].

[87] Sobre este tema en particular señala la profesora española Nuñez Grañón que: *"Con el fin de abolir las fronteras fiscales y conseguir la creación de un mercado interior sin fronteras internas en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizado, tal y como se prevé en el art. 14 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea 11, la Sexta Directiva fue modificada por la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE. La mencionada Directiva suprime los ajustes fiscales en frontera, a partir de 1 de enero de 1993, e n los intercambios comunitarios, estableciendo, durante un período transitorio, el gravamen en destino. Como consecuencia de esta supresión, y mientras durara el período transitorio, se creó un nuevo hecho imponible: las adquisiciones intracomunitarias, que se añadía a los dos ya existentes, operaciones interiores e importaciones."* Seguidamente comenta la autora en cuestión sobre la introducción de este sistema en la legislación Española propiamente dicha: *"La aprobación de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, motivó la necesidad de modificar la legislación vigente para adaptarse al contenido de la misma, lo que se realizó mediante la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por los que se aprobaron, respectivamente, la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituyendo la normativa actualmente vigente. Entre los diferentes cambios que se introdujeron en la nueva Ley, unos motivados por la adaptación a la Directiva comunitaria y otros para resolver diversos problemas técnicos que la anterior Ley presentaba, destaca la creación del hecho imponible adquisiciones intracomunitarias, estableciendo el gravamen de estas operaciones en destino, durante e l período de tiempo que dure el régimen transito rio, hasta que se pueda incorporar la tributación en o rigen y de esta forma conseguir el pleno funcionamiento del Mercado interior."* (Nuñez Grañón, Mercedes, *La Sujeción al IVA (Operaciones interiores e intracomunitarias)*. Marcial Pons, Madrid, 2001). Es pertinente resaltar aquí que la vigente Directiva 2006/112/CE del Consejo de fecha 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto

Se puede argumentar sobre las ventajas de un sistema u otro[88], pero en definitiva la realidad es que la imposición sobre el principio del país de destino es el enfoque que ha prevalecido a través de las décadas de imposición al valor agregado en todo el mundo.

3.2.2. Efectos de la imposición en el país de destino.

Interesa aquí precisar los efectos preponderantes de la imposición en el país de destino, esto fundamentalmente es que todos los bienes importados[89] deben estar sujetos a la tributación del IVA, y en contraposición, las exportaciones no deben ser gravadas por dicho impuesto.

Resulta de vital importancia considerar los efectos mencionados por tratarse de parte consustancial de la estructura misma

---

sobre el valor añadido, contempla igualmente el "*Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros Artículo 402 1. El régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo basado en principio en la imposición del gravamen, en el Estado miembro de origen, de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios*".

88 La doctrina mas actualizada sobre el tema nos la ofrece al Profesor Uruguayo Andrés Blanco: "*Por otro lado, también puede afirmarse que, sin perjuicio de lo expresado anteriormente en cuanto a la satisfacción global de la neutralidad el criterio del origen no se revela como el más adecuado para un IVA considerado en forma autónoma como un impuesto "tipo consumo", tal como está estructurado en Europa y América Latina. Por su parte, el criterio del destino, si bien no elimina totalmente las distorsiones en tanto tendería a favorecer a los Estados con mayor predominancia de la imposición indirecta, al menos asegura un nivel mínimo de neutralidad en tanto implica la paridad de tratamiento entre los bienes y servicios de proveniencia extranjera y los nacionales. Además de ello, la adopción del criterio del destino se revela como de mucho más fácil implantación tanto en sistemas de integración entre Estados como de forma unilateral. Desde otro punto de vista, también puede decirse que el criterio del destino es el que más se ajusta a una concepción del IV A, considerado autónomamente del resto del sistema tributario, como un impuesto "tipo consumo"*." (Blanco, Andrés, *Los Criterios del Origen y del Destino en el Impuesto Al Valor Agregado sobre las Operaciones Internacionales* en Estudios de derecho Tributario Constitucional e Internacional, Universidad Austral, Ed. Abaco, Buenos Aires 2005).

89 Recordemos que no existe en la Ley del IVA el supuesto de "*importaciones de servicios*".

de la imposición al valor agregado que se aplica en nuestro país. Por una parte, todos los bienes destinados a ser consumidos en nuestro país, deben necesariamente, por aplicación del principio de imposición en el país de destino, estar gravados por el IVA cuando ingresen al territorio aduanero de forma definitiva. Dichas mercancías al entrar en el mercado interno bajo estas condiciones, tendrán las mismas cargas tributarias sobre el valor agregado que deben soportar todos los productos que se originan dentro del país para el consumo interno. De esta forma, se establece la neutralidad fiscal necesaria en los impuestos indirectos, precisamente dada su comprobada capacidad de ocasionar distorsiones en el consumo.

Para el caso de las exportaciones, en aras de la aplicación coherente del principio de imposición en el país de destino, es necesario "*deslastrar*" de alguna manera la carga impositiva que llevan consigo los productos destinados a los mercados foráneos en donde serán consumidos. Esto es precisamente el fundamento básico del gravamen sobre tasa cero[90], es decir, que la operación está sujeta el impuesto por tratarse de un hecho imponible (la exportación de bienes y servicios), pero la alícuota aplicable es de cero. Con esta sujeción se da pie entonces a la posibilidad de incluir dichas operaciones en la determinación mensual del IVA para cada contribuyente, y poder establecer de esta manera un régimen de recuperación de créditos fiscales de exportadores[91].

Dicho régimen tiene como finalidad neutralizar económicamente el desequilibrio que significaría exportar bienes y servicios que hayan sido gravados sobre el valor agregado intrínseco, y que habiendo el exportador soportado la carga impositiva que

[90] La Decisión 599 sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, contiene en su Art. 2 Definiciones: "*Régimen de tasa cero: La liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos*". (G.O. del Acuerdo de Cartagena Nro. 1093 del 16 de julio de 2004).

[91] Decreto N° 2.611 de fecha 16 de septiembre de 2003 contentivo del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores(G.O. N° 37.794 del 10 de octubre de 2003).

se generó a lo largo de toda la cadena de producción y distribución, lleguen dichos productos a la aduana del país de destino y tengan que soportar el IVA local que los equipare con los productos nacionales. Por esta razón, el exportador al aplicar el régimen de tasa cero sobre las ventas de exportación, debe tener derecho a recuperar todos los créditos de IVA en los que haya efectivamente incurrido para la elaboración de la mercancía o para la prestación de los servicios que exportó. Solamente de esta forma, podrán estos productos y servicios competir en igualdad de condiciones en los mercados extranjeros a los cuales se dirijan para su consumo o aprovechamiento[92].

3.2.3. Ámbito territorial de aplicación el IVA

Sobre la aplicación territorial propiamente dicha del IVA en Venezuela, la normativa se limita a indicar sin mayores preámbulos, cuando se entiende aplicable el IVA en la jurisdicción nacional para los casos concretos de los hechos imponibles de ventas, importación y prestación de servicios.

Para el caso de las ventas la Ley en su Art. 14, indica que se entiende aplicable el IVA cuando las ventas se efectúen sobre bienes gravables que se "*encuentren situados en el país*". Sobre este particular, es importante considerar que por una parte, debemos

[92] Aunque no consideramos que se trate de un punto de territorialidad propiamente dicho, sino de la actual interpretación del régimen de exención que se aplica sobre las operaciones realizadas entre tierra firme y el Estado Nueva Esparta, no podemos dejar de mencionar la polémica generada por el criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso *Cepocentro* (30/6/2005), revisado posteriormente por la Sala Constitucional (30/3/2006), en el que en definitiva se consideran exentas las operaciones que se efectúen entre contribuyentes domiciliados fuera del estado Nueva Esparta pero que tienen como beneficiario a un consumidor que se goza de la exención del Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, cuidándose en todo caso la sentencia de considerar que dicha interpretación implica que se trate de un régimen de tasa cero. Sobre este tema especifico vid: D´Vivo Yusti, Karla y Almarza Parra, Carlos José. *Consideraciones jurídicas sobre la aplicación del régimen de tasa cero en las operaciones de comercialización y venta de bienes desde tierra firme de bienes con destino al puerto libre del Estado Nueva Esparta*, en Revista de Derecho Tributario Nro. 129, Ene-Feb-Mar 2011, Legislec Editores. Pág. 99.

tomar en cuenta si dichos bienes se encuentran *materialmente* en el país, aunque no necesariamente *jurídicamente* dentro del territorio. Esto se hace patente cuando observamos que el Reglamento en su Art.36, señala que serán igualmente gravables las ventas de bienes (o retiro, o desincorporación -injustificados claro está-) que aunque se hallen *transitoriamente* en el país, es decir *materialmente* se encuentran aquí; pero quizá bajo un régimen aduanero particular, como podría ser la admisión temporal o el tránsito internacional. En ambos casos, la violación de dichos regímenes al realizar una venta de los bienes amparados por dichas circunstancias, acarrearía no solamente la IVA por la nacionalización indebida de las mercancías, sino además el IVA por la venta/retiro/desincorporación de bienes dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto.

Siguiendo con la idea arriba expuesta, también señala el Reglamento en el artículo mencionado, a algunos bienes que si bien no están *materialmente* dentro de las fronteras de nuestro país, *jurídicamente* si se consideran ubicados en él, *"cuando estuvieren matriculados, registrados o amparados por otras inscripciones o documentos otorgados en el país que acrediten propiedad o ubicación en él"*. En este sentido, se consideraran dentro del ámbito territorial de aplicación del IVA *"no obstante que pudieran encontrarse en tránsito o colocados temporalmente en el extranjero y aun cuando los actos, convenciones o contratos respectivos se hayan celebrado en el exterior"*. En este supuesto, es fácil entender que se encuentran bienes tales como vehículos, buques o aeronaves, que están sujetos a normas de registro o matriculación ("bandera") y que estando inscritos en las respectivas oficinas públicas competentes, adquieren territorialidad jurídica que surte efectos, sin importar en que jurisdicción se encuentren circunstancialmente.

Para el caso de las importaciones, la Ley se limita a considerar territorialmente procedente el hecho imponible simplemente cuando haya *nacido la obligación*; esto es cuando suceda la importación propiamente dicha, lo cual remite en efecto, a la normativa aduanera que define la figura de la importación. Esto tiene sentido, si consideramos nuevamente el ejemplo antes expuesto con relación a algunas situaciones en las que los bienes pueden

encontrarse *materialmente* en el territorio nacional pero no *jurídicamente* en él, por tratarse de alguna excepción que contempla la normativa aduanera especial[93]. Una vez que se cumplan los requisitos para efectuar la importación de la mercancía, bien sea a través de la apropiada nacionalización al territorio aduanero a través de las aduanas, o bien por el incumplimiento de alguna de las condiciones que rigen los regímenes especiales aduaneros, entonces se considerará territorialmente ubicado el bien del que se trate, a efectos del ámbito de aplicación espacial del IVA.

a) Prestación de servicios.

De conformidad con lo previsto en la Ley del IVA la prestación de servicios constituirá hecho imponible cuando ellos se *ejecuten* o *aprovechen* en el país[94], con lo cual enmarca dentro de la jurisdicción territorial nacional, a todos los servicios que cumplan con estos dos requisitos o nexos, que vinculan a la prestación de servicios de que se trate con el ámbito de aplicación espacial del IVA.

Está claro del texto del Art. 15 de la Ley, que los nexos que vinculan a los servicios prestados a la jurisdicción territorial, no necesariamente implican la efectiva realización de las actividades gravadas dentro de los límites territoriales, puesto que señala claramente que dichos servicios podrán considerarse hecho imponible: *"aun cuando se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior, y aunque el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela"*.

---

[93] *Vid* entre otras normas aduaneras el *Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales* (G.O. Ext. N° 5.129 del 30 de diciembre de 1996).

[94] Para un análisis del alcance de los términos *ejecución* y *aprovechamiento* para este caso en particular, *vid* Paredes, Carlos *op.cit.*; y mas recientemente y en lo que concierne específicamente al caso del aprovechamiento de los servicios cuando provienen del exterior a Diaz Colina, Mary Elba, *Aprovechamiento de los servicios provenientes del exterior, en materia del Impuesto al Valor Agregado (Breves propuestas para la solución de conflictos en la materia)* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino Caracas, 2009. Pág. 59.

El texto normativo es desafortunadamente exiguo en lo que concierne al alcance de los parámetros establecidos como nexos territoriales mencionados anteriormente, que implican el lugar de la *ejecución* o del *aprovechamiento* de los servicios de cuya gravabilidad se trate. En efecto, aunque los vocablos ejecución y aprovechamiento parecieran no prestarse a mayor complicación, desde el punto de visto jurídico existen numerosas circunstancias que podrían dar origen a diversas interpretaciones sobre el lugar de ejecución efectiva de un servicio, o la extensión del aprovechamiento de los beneficios o resultados que se derivan de éste[95].

---

[95] Sobre este punto resulta muy aleccionador el contenido de la norma armonizadora de la Comunidad Andina de Naciones ya antes citada, que aunque desafortunadamente no sea ya aplicable en nuestro país por los actuales momentos, señala una serie de supuestos claramente determinados sobre territorialidad del IVA: *Sección III Aspecto territorial del hecho generador.*
Artículo 12.- Reglas para la territorialidad de los servicios.
Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. *Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:*
   a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;
   b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.
2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:
   a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles;
   b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
   c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
   d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
   e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
   f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
   g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
   h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
   i) Los servicios de telecomunicaciones.

Enfocando esta discusión al aspecto espacial del IVA que nos ocupa, tenemos que un ejemplo de esta situación, es la interpretación que se le ha dado al término *aprovechamiento* cuando se trata de determinar si la actividad realizada por el contribuyente es una *exportación de servicios*[96].

En efecto, de conformidad con el Art. 4.7 de la Ley, se considera que para que exista una exportación de servicios deben concurrir dos condiciones necesarias: i) que los beneficiarios o receptores del servicio no tengan domicilio o residencia en el país y ii) que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero.

Si bien el texto legal equipara -para este supuesto específico- el término *aprovechamiento* con la *utilización*, y señala que dicho aprovechamiento debe ser *exclusivo*, consideramos que a los efectos ilustrativos es pertinente la comparación de la interpretación realizada sobre este punto, con el alcance que tendría esa misma figura al determinar el ámbito de la territorialidad del IVA a los servicios en general. En este sentido, observamos que la Administración Tributaria ha extendido la *posibilidad* del *aprovechamiento*, a circunstancias indirectas y remotas, pretendiendo atribuir beneficios de servicios prestados fuera del ámbito nacional, a cualquiera que pudiera eventualmente recibir algún tipo de soporte que haya tenido su origen o causa en el servicio prestado[97].

---

3. *Los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos.*
(Decisión 599 sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, G.O. del Acuerdo de Cartagena Nro. 1093 del 16 de julio de 2004).

[96] Para analizar los requisitos de procedencia de la exportación de servicios *vid*: López Montiel, Jonathan D. *Casuística en la calificación de exportación de servicios en el marco del IVA* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino Caracas, 2009. Pág. 85.

[97] De acuerdo con el siguiente criterio doctrinal de la Administración Tributaria, que el servicios sea aprovechado por un extranjero no domiciliado y que él se beneficie por el servicio que contrató no es suficiente para considerar

b) Territorialidad de los servicios de transporte internacional

El supuesto específico del transporte internacional[98], tiene por supuesto una especial consideración en la Ley en cuanto al aspecto territorial de su ejecución. Evidentemente al tratarse de un servicio que trasciende las fronteras territoriales, se supone que

---

el supuesto de la exportación de servicios, ya que la Administración considera a su vez las fases siguientes de esa operación y los posibles clientes locales que se podrían eventualmente aprovechar los beneficios del servicio dentro del país: "*En relación al primero de los requisitos, se puede observar que efectivamente se trata de servicios que son prestados en el territorio nacional en el ámbito de eficacia de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor. Con respecto al segundo de los requisitos, según el cual los beneficiarios o receptores no deberán tener domicilio o residencia en Venezuela, en su escrito consultivo se plantea que los receptores de los servicios son empresas extranjeras no domiciliadas y partiendo de tal premisa esta Gerencia considera que este requisito sólo se cumplirá si efectivamente los receptores de los servicios no tienen domicilio en Venezuela. En cuanto al último de los requisitos, en virtud del cual los servicios deben ser exclusivamente utilizados en el extranjero, esta Gerencia observa que si los servicios consisten, en una primera fase, en indicar a las empresas extranjeras cuáles son las necesidades del mercado nacional y adaptar la producción de éstas a los requerimientos del mercado nacional; y en una segunda fase, se procede a la captación de clientes, que consiste, como se indica en su comunicación, en gestiones de mercadeo interno, lo cual amerita hacer las siguientes consideraciones: Si bien es cierto que las empresas extranjeras aprovechan el servicio prestado por la empresa C.A. por cuanto obtienen informaciones necesarias para la colocación en el mercado nacional de sus productos, las empresas venezolanas también se verán beneficiadas por tales servicios, pues en virtud de ello podrán adquirir, de las empresas extranjeras y en base a los estudios desarrollados por la empresa C.A., bienes necesarios para mejorar su producción, razón por la cual el requisito mediante el cual los servicios deben ser exclusivamente utilizados en el exterior no se cumple y al ser los mismos de carácter concurrente esta Gerencia Jurídica Tributaria considera improcedente la aplicación de la alícuota impositiva de cero por ciento (0%) prevista en el artículo 25 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y 24 de su del Reglamento*". (Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT Consulta DCR-5-629 de fecha 29/4/1998 en Doctrina Tributaria Nro. 6, Ed. Seniat, Caracas, 2001, Pág. 335).

[98] Sobre este tema en particular *vid* Barnola P., José Pedro (h) *El tratamiento fiscal del transporte internacional desde el punto de vista del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor* en Revista de Control Fiscal Nro. 141. Contraloría General de la República. Caracas, mayo-agosto 1999. Pág. 13.

existen al menos dos jurisdicciones en las cuales se presta este particular tipo de servicio[99].

Siendo ello así la Ley es clara al prever que se *"considerará parcialmente prestado en el país el servicio de transporte internacional y, en consecuencia, la alícuota correspondiente al impuesto establecido en esta Ley, será aplicada sobre el cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete, vendido o emitido en el país, para cada viaje que parta de Venezuela"*. Aquí observamos entonces que el Legislador ha previsto considerar que existe una presunción de que al menos la mitad del servicio corresponde a una ejecución territorial, y por lo tanto debe considerarse entonces aplicable la alícuota del impuesto solamente a la mitad de la base imponible, lo cual consiste en el valor del pasaje o flete que se comercialice en el país para los servicios de transporte que se inicien o partan desde nuestro territorio[100].

---

99 Sobre las condiciones de prestación del servicio de transporte internacional, es de destacar que el Tribunal Supremo de Justicia ha considerado que la categoría de transportista internacional no está sujeta necesariamente a realizar el traslado físico de la carga o de los pasajeros por cuenta propia: *"De lo anterior se infiere que las actividades comerciales ejercidas por la contribuyente, son cónsonas con la definición de transporte internacional. En efecto, la recurrente es una sociedad de comercio legalmente establecida en el país y actúa como principal responsable en la ejecución del servicio prestado ante los usuarios, aún cuando para el cumplimiento de sus tareas contrate -por carecer de transporte propio- los servicios de otras empresas, circunstancia que no es óbice para que Federal Express Holdings, S.A. sea considerada como una empresa de transporte internacional. Así se declara"*. Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 3/12/2008 caso *Federal Express Holdings, S.A.*).

100 Esto no siempre fue así, recordemos que antes de las reformas legislativas del año 2002, se aplicaba la alícuota vigente del IVA solamente al 25% de la base imponible conformada por el pasaje o flete de los servicios de transporte internacional, por lo que la presunción del legislador era distinta a la de hoy en día. En este sentido la Administración Tributaria se ha emitido su criterio doctrinario sobre la actual aplicación del IVA al servicios de transporte internacional en los siguientes términos: *"Una vez definido el hecho imponible, el texto legal procede a establecer uno de los elementos integradores del tributo, como lo es la territorialidad, que normalmente rige la imposición en nuestro país, cuyo fundamento lo encontramos en el artículo 15 del mismo cuerpo normativo. Sin embargo, el parágrafo único de la norma constituye una excepción al citado principio, ya que el legislador no consideró necesario que la prestación*

c) Territorialidad del arrendamiento de bienes extranjeros

Finalmente el Reglamento (Art. 37) ratifica expresamente el supuesto del arrendamiento de bienes muebles, tales como naves o aeronaves, que califica como "extranjeros" (esto debe entenderse en el sentido de que no están debidamente registrados o matriculados en el país según la normativa regulatoria aplicable tal y como lo mencionáramos *supra*); y cuyo uso y goce es temporalmente cedido por una empresa no domiciliada en el país, a una empresa nacional para que lo utilice en el país. Este arrendamiento causará entonces IVA, y tratándose de una "empresa"[101] no domiciliada, debe aplicarse la especial responsabilidad del

---

real del servicio de transporte internacional se efectuara totalmente en el país para que calificara como actividad gravada, creando una ficción jurídica en virtud de la cual tal servicio se ejecuta parcialmente en Venezuela siempre que se cumplan los presupuestos establecidos en la propia disposición (que el pasaje o flete sea vendido o emitido en el país y que cada viaje parta de Venezuela). Esta figura obedece a la particular naturaleza de la acción subyacente al servicio, en donde el transporte, en cuanto acción y efecto de transportar, implica llevar una cosa (o persona) de un lugar a otro; ello, en el contexto del servicio de transporte internacional, se traduce en trasladar de un país a otro, y siendo que en el ámbito de nuestra legislación necesariamente uno de esos países es Venezuela, debemos concluir que este particular servicio cumple parcialmente con el principio de territorialidad que se exige para considerar gravados los servicios con el impuesto al valor agregado. Se establece entonces un régimen especial en razón del cual se considerará parcialmente prestado en el país el servicio de transporte internacional, siendo gravado por el legislador de forma igualmente parcial. De esta manera, la alícuota impositiva se aplicará sólo sobre el cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete, y no sobre la totalidad del mismo, como acontece en el régimen ordinario (caso del transporte nacional de mercadería). De lo anterior podemos deducir que el transporte internacional de mercancías es un servicio, que al ser prestado parcialmente en Venezuela, será gravado sobre el 50% del valor del flete. (Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT Consulta Nro. DCR-5-24074 Oficio: 2694 de fecha 13/4/2005 en Doctrina Tributaria N°13, Ed. Seniat, Caracas, 2005. Pág. 129).

101 El término *empresa* es utilizado genéricamente por el Reglamento, ya no es necesario que se trate de un persona jurídica que sea el arrendador extranjero del bien de que se trate, como tampoco es necesario que el arrendatario domiciliado en el país sea también una *empresa*, las persona naturales debe igualmente cumplir con sus obligaciones como responsables por realizar operaciones gravadas con partes no domiciliadas según lo previsto en el Art. 9 de la Ley.

IVA prevista en el Art. 9 de la Ley, siendo el arrendatario local entonces el obligado a enterar por cuenta del arrendador no domiciliado el IVA que corresponda a la operación.

Bibliografía

ANDRADE R., Betty, *La temporalidad de los hechos imponibles en el Impuesto al Valor Agregado* en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, AVDT, 2004.

BARNOLA P., José P., (h) *El tratamiento fiscal del transporte internacional desde el punto de vista del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor*. Revista de Control Fiscal Nro. 141. Contraloría General de la República. Caracas, mayo-agosto 1999.

BLANCO, Andrés, *Los Criterios del Origen y del Destino en el Impuesto Al Valor Agregado sobre las Operaciones Internacionales* en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Universidad Austral, Ed. Abaco, Buenos Aires, 2005.

DIAZ C., Mary Elba, *Aprovechamiento de los servicios provenientes del exterior, en materia del Impuesto al Valor Agregado (Breves propuestas para la solución de conflictos en la materia)* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino Caracas, 2009.

D'VIVO Y., Karla y ALMARZA P. Carlos José. *Consideraciones jurídicas sobre la aplicación del régimen de tasa cero en las operaciones de comercialización y venta de bienes desde tierra firme de bienes con destino al puerto libre del Estado Nueva Esparta*, en Revista de Derecho Tributario Nro. 129, Legislec Editores Caracas, 2011.

ESCALANTE E., Xabier, *Comentarios sobre el hecho imponible del Impuesto a los Servicios de Telecomunicaciones (IST)* en Revista de Derecho Tributario Nro. 102, Legislec Editores, Caracas, 2004.

_____. *Los contribuyentes y los responsables del IVA en Venezuela*, en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Torino, Caracas, 2004.

FERREIRO L, José Juan (Dir.) *Curso de Derecho Financiero Español*. 21ª Edición, Volumen I, Ediciones Marcial Pons, Madrid, 1999.

ITURBE A., Manuel A., *La temporalidad del hecho imponible en la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, AVDT, 2004.

LÓPEZ M, Jonathan D. *Casuística en la calificación de exportación de servicios en el marco del IVA* en IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Maracaibo 2009. El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, Régimen Aduanero Venezolano. AVDT, Editorial Torino, Caracas, 2009

NUÑEZ G., Mercedes, *La Sujeción al IVA (Operaciones interiores e intracomunitarias)*. Marcial Pons, Madrid, 2001).

PAREDES, Carlos E. *Definición y Territorialidad de los servicios en el Impuesto al Valor Agregado*, en Revista de Derecho Tributario Nro. 98, Legislec Editores Caracas, 2003.

_____. *Territorialidad de los servicios en el Impuesto al Valor Agregado venezolano* en Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela Asociación Venezolana de Derecho Tributario Editorial Torino, Caracas 2004.

SENIAT Doctrina Tributaria Nro. 6, Ed. Seniat, Caracas, 2001

SENIAT Doctrina Tributaria N°13, Ed. Seniat, Caracas, 2005.

4. Sujetos Pasivos

Eduardo Quintana Calebotta*

En principio, la vigente Ley de IVA se apega a la categorización contenida en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, diferenciando dos tipos de sujetos pasivos: contribuyentes y responsables.

* Abogado egresado de la UCAB (1994). Estudios de Especialización en Gobierno y Política Pública en la UCV. Miembro de la AVDT. Profesor de IVA y Sistema Tributario Venezolano en la Escuela de Estudios Políticos y Administrativos de la UCV (Pre Grado). Profesor de Código Orgánico Tributario en la Escuela Nacional de Hacienda Pública. Co-redactor de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (1999) y del Código Orgánico Tributario (2001). Ex-miembro del Comité de Armonización de Tributación Indirecta de la CAN (1999). Socio y Director del Área Tributaria de FRONT Despacho de Abogados.

De conformidad con la citada disposición orgánica y en plena concordancia con los postulados doctrinarios mayoritariamente aceptados, ambas categorías conciernen a aquellos sujetos que están obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias frente al estado, siendo la principal de dichas obligaciones el pago del impuesto.

No obstante, al momento de desarrollar estas figuras y subcategorizarlas, el texto legal presenta una serie de peculiaridades que ameritan singular atención, ya que o bien se introducen elementos novedosos en su caracterización (verbigracia, contribuyentes ocasionales y formales) o se utilizan figuras desarrolladas por la doctrina pero que carecen de regulación expresa en el derecho positivo venezolano (tal es el caso de los sustitutos).

Así, la Ley de IVA consagra los siguientes sujetos pasivos:

a) Contribuyentes ordinarios *(artículos 5, 7 y 10).*
b) Contribuyentes ocasionales *(artículos 6 y 7).*
c) Contribuyentes formales *(artículo 8).*
d) Responsables (sustitutos) por operaciones gravadas realizadas por personas no domiciliadas en el país *(artículo 9, numeral 1).*
e) Responsables (sustitutos) por cambio de destino de bienes exentos o exonerados *(artículo 9, numeral 2).*
f) Responsables en calidad de agentes de retención *(artículo 11).*
g) Responsables en calidad de agentes de percepción *(artículos 11 y 12).*

Como regla general, tanto los contribuyentes como los responsables (incluyendo todas sus subcategorías) calificarán como tales independientemente de ser personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, lo cual encuentra consagración expresa en el propio artículo 1 de la Ley de IVA.

4.1. Contribuyentes.

Los contribuyentes son los sujetos respecto de los cuales se verifican los hechos imponibles tipificados en el texto legal

(verbigracia, la venta de bienes muebles corporales y las operaciones asimiladas a ésta, la importación definitiva de dichos bienes, la prestación de servicios independientes y la exportación de bienes o servicios).

Ahora bien, dadas las características del IVA como impuesto indirecto, cuando hablamos de *contribuyentes* estamos haciendo referencia a los sujetos calificados por la doctrina como *"contribuyentes de derecho"*, vale decir, se trata de las personas de quienes se predica la realización de las operaciones que en principio generan la obligación de pagar el tributo (esto es, *vender* o *importar* bienes, *prestar* servicios, *exportar* bienes o servicios), debiendo en principio proceder a declarar y pagar al estado el impuesto que se causa por dichas operaciones y -para el caso de las ventas de bienes y las prestaciones de servicios- trasladar la carga fiscal a las personas que funjan como adquirentes o receptores de tales bienes o servicios. Estos últimos no se constituyen en sujetos pasivos del IVA, al no *ocurrir* o *verificarse* con respecto a ellos el hecho imponible que da nacimiento al gravamen, es decir, dichos sujetos no *realizan* las actividades que el legislador ha tipificado como generadoras de la obligación tributaria: *vender, prestar, importar o exportar,* bienes y/o servicios.

Los adquirentes o receptores de bienes y servicios serán entonces los destinatarios económicos del tributo -comúnmente denominados como *"contribuyentes de hecho"*- más no sus destinatarios legales, no participando, por ende, de la obligación tributaria. Lo anterior es lógica consecuencia del carácter previamente reseñado de impuesto *indirecto* que ostenta el IVA, lo que, entre otros efectos, implica que el gravamen no es *pagado al estado* por el mismo sujeto al cual está económicamente destinado;[102] se configura así un impuesto que grava todas las etapas del circuito económico, desde la importación o producción hasta la venta del bien o prestación del servicio al consumidor final, en el cual los contribuyentes deberán trasladar el tributo en las operaciones realizadas por ellos -y posteriormente pagarlo (enterarlo)

[102] DALTON, Hugh, *Principios de Finanzas Públicas.* En: AVDT, Revista de Derecho Tributario N° 64. Caracas, AVDT, 1994. 44 p.

al estado–, siendo los adquirentes de dichos bienes o servicios quienes en definitiva deberán soportar la carga impositiva, no obstante no ser considerados como contribuyentes y no vincularse directamente con el estado en el proceso de pago del IVA. Es por ello que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley de IVA, las personas adquirentes o receptoras de bienes y servicios, únicamente estarán obligadas a soportar el traslado del impuesto por parte de los contribuyentes, siempre que dichos bienes y servicios se encuentren gravados, esto es, que constituyan hechos imponibles y no se vean beneficiados por alguna exención o exoneración tributaria.

4.1.1. Contribuyentes ordinarios:

En general, conforme a lo previsto en el artículo 5 de la Ley de IVA, califican como contribuyentes ordinarios todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que como parte de su giro, objeto u ocupación, realicen las actividades u operaciones que constituyen hechos imponibles del impuesto según el artículo 3 de la Ley.

El texto legal condiciona la calificación de los contribuyentes –y en general de todos los sujetos pasivos– a la realización de las actividades gravadas, haciendo de esta forma hincapié en el carácter objetivo del IVA. No obstante, con fines didácticos y asumiendo la misma terminología empleada en los instrumentos legales que la precedieron (verbigracia, la Ley de IVA de 1993 y la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994), se utilizan denominaciones subjetivas específicas para denotar la condición de contribuyente ordinario, tal es el caso de comerciantes, industriales o importadores. En todo caso, es importante tener presente que el elemento que define la condición de contribuyente ordinario es el de realizar las operaciones gravadas con carácter de *habitualidad*, entendiéndose por ello que el objeto, giro u ocupación de la persona esté constituido por uno o varios de los hechos imponibles tipificados en la Ley; asimismo, debe considerarse que la definición de *objeto, giro u ocupación* no reviste un carácter meramente formal –esto es, no se refiere a lo

que nominalmente consagran los instrumentos constitutivos o estatutarios- sino que abarca una concepción material, vinculada con las operaciones y actividades que *efectivamente* realicen las personas.

Luego, de manera esquemática y detallada podemos afirmar que la calificación de contribuyentes ordinarios del IVA engloba a las siguientes personas:

a) *Los importadores habituales de bienes muebles corporales.*

b) *Los industriales*, entendiéndose por tales a los fabricantes, productores, ensambladores, envasadores, embotelladores y cualquiera que habitualmente realice actividades de transformación de bienes.

c) *Los comerciantes*, entendiéndose por tales a todas aquellas personas que independientemente de la forma y los términos en que estén constituidas, se dediquen habitualmente a la venta de bienes muebles corporales.

d) *Los prestadores habituales de servicios independientes.* El requisito de independencia es esencial aquí, ya que permite excluir del ámbito de aplicación del IVA a las personas naturales que prestan servicios bajo relación de dependencia conforme a la legislación laboral vigente en el país.

e) *Los exportadores de bienes muebles corporales o servicios.* De conformidad con la normativa reglamentaria dictada por el Ejecutivo Nacional (concretamente, el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley de IVA en materia de recuperación de créditos fiscales para exportadores), la pertenencia a esta categoría de contribuyentes y por ende la posibilidad de optar a la aplicación del régimen de Tasa Cero -equivalente a la aplicación de una alícuota impositiva del 0%- está condicionada por una calificación administrativa, otorgada mediante la inscripción de la persona en el Registro Nacional de Exportadores que lleva el SENIAT; de igual modo, a tenor de lo establecido en el artículo 43 de la Ley de IVA, se exige que los bienes exportados sean de "producción

nacional", lo cual implica que los exportadores deben ser productores residentes en Venezuela que hagan actividades de transformación de bienes; todo lo cual determina que esta subcategoría de contribuyentes ordinarios se encuentre más delimitada que las otras.

En concordancia con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley de IVA al cual hacíamos referencia con anterioridad, se establece expresamente en el artículo 7 que el carácter de contribuyente ordinario puede recaer también en entes públicos (tal como sería el caso de empresas del Estado, institutos autónomos, entes desconcentrados, etc.), siempre que ellos realicen los hechos imponibles tipificados en la Ley.

Por otra parte, el artículo 10 regula un supuesto singular de contribuyentes ordinarios, el cual está referido a los comisionistas, agentes, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios, subastadores y cualesquiera otras personas que vendan bienes muebles o presten servicios por cuenta de terceros, previéndose que los mismos son contribuyentes ordinarios del IVA por el monto de su comisión o remuneración. Esta mención busca resaltar el cambio de régimen que operó con respecto al impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, en el cual se establecía que dichos intermediarios eran agentes de retención y debían enterar el impuesto sin deducciones por cuenta de los terceros, representados o mandantes. Con el régimen actual, estos últimos conservan su condición de contribuyentes ordinarios obligados al pago del impuesto por el monto de la venta o de la prestación de servicios, excluida la comisión o remuneración. Adicionalmente, este supuesto recoge el único caso de responsabilidad solidaria de la Ley del IVA -en los términos en que esta responsabilidad es regulada tradicionalmente en el ordenamiento tributario venezolano, conforme a lo previsto en los artículos 25, 26, 28 y 29 del Código Orgánico Tributario- ya que los comisionistas y demás intermediarios en la venta de bienes muebles o la prestación de servicios serán responsables del pago del impuesto en caso que el representado o mandante no

lo haya hecho oportunamente. En otras palabras, estos intermediarios tendrán por mandato expreso de la Ley del IVA la doble condición de contribuyentes ordinarios (por su comisión) y de responsables solidarios (por las operaciones gravadas que realicen por su intermediación, cuando el representado o mandante no haya enterado oportunamente el impuesto).

Para cerrar este aparte, conviene hacer una mención al particular uso del término *"ordinarios"* que se le adiciona a esta subcategoría de contribuyentes, el cual ha sido fuente tradicional de confusiones. En realidad, su finalidad es diferenciarlos de los llamados *contribuyentes ocasionales*, una subcategoría de uso muy específico, la cual, como veremos a continuación, hace referencia exclusivamente a los importadores *no habituales* de bienes corporales. No obstante, el empleo por parte del SENIAT de la figura administrativa denominada *"contribuyentes especiales"* -posteriormente rebautizados como *"sujetos pasivos especiales"*- ha generado en muchos la errónea interpretación que las figuras de los contribuyentes *ordinarios* y *especiales* son opuestas y excluyentes, cuando lo cierto es que no guardan ninguna relación entre sí, siendo la primera una categoría legal destinada a definir a un tipo de sujeto pasivo del IVA, en tanto que la segunda es una categoría de índole administrativa utilizada por la autoridad fiscal para denominar a los personas (naturales o jurídicas) que aportan en mayor medida a la recaudación tributaria -o como habitualmente son llamados en otros países, *"grandes contribuyentes"*. Por tanto, en una misma persona pueden perfectamente coincidir la condición de ser contribuyente ordinario del IVA y contribuyente especial (por ejemplo, una empresa petrolera o de telecomunicaciones), o por el contrario, ser contribuyente ordinario sin ser especial (caso de los pequeños comerciantes o de profesionales en libre ejercicio de su profesión) o viceversa (como ocurre con las empresas de seguros o las instituciones de salud privadas, que a pesar de tener grandes ingresos y hacer significativos aportes al estado a través de impuesto sobre la renta, sus actividades no están gravadas con el IVA).

4.1.2. Contribuyentes ocasionales:

Tal como indicáramos previamente, la figura de los contribuyentes ocasionales está circunscrita a los importadores no habituales de bienes muebles corporales, tal como expresamente está regulado en el artículo 6 de la Ley de IVA. Evidentemente, ello presupone que el sujeto que importa bienes ocasionalmente no encuadre en ninguno de los otros supuestos que la Ley establece para calificar como contribuyente ordinario, vale decir, que no sea un industrial, un comerciante o un prestador habitual de servicios.

El texto legal ahonda más en los efectos jurídicos que genera la calificación de *ocasional*, precisando que esta categoría de contribuyentes no está sujeta a las mismas normas previstas para los *ordinarios*, en cuanto a la determinación del tributo (no se generan créditos fiscales a su favor por las importaciones efectuadas) y al cumplimiento de deberes formales (emisión de facturas, registros contables, etc.), siendo su única obligación el pago del impuesto en la aduana al momento de verificarse la importación.

Igual que en el caso de los contribuyentes ordinarios, el artículo 7 de la Ley extiende la condición de contribuyente ocasional a los entes públicos que realicen importaciones de manera no habitual.

4.1.3. Contribuyentes formales:

La subcategoría de los contribuyentes formales es otra particularidad del régimen de IVA venezolano, siendo incorporada a la Ley con la finalidad de darles un tratamiento uniforme a las personas que realizan exclusivamente operaciones exentas y/o exoneradas del impuesto, en cuanto al establecimiento de mecanismos de control administrativo (deberes formales). Al respecto, esta figura cumple con el presupuesto del artículo 22 del Código Orgánico Tributario, en cuanto a que en lo atinente a los contribuyentes formales se verifica la realización del hecho imponible -es decir, ellos *venden* o *importan* bienes muebles corporales o *prestan* servicios-, sólo que en virtud de una dispensa

excepcional de rango legal o sublegal (exención o exoneración, según sea el caso) los concretos hechos imponibles realizados por tales sujetos no generan la obligación tributaria principal, esto es, el pago del IVA.

Como consecuencia de lo anterior, los contribuyentes formales únicamente deberán cumplir con los deberes formales que expresa y específicamente les imponga la autoridad fiscal, esto a los fines de poder ejercer un efectivo control sobre ellos y sobre la correcta aplicación de los beneficios fiscales de los cuales gozan las operaciones que realizan.

4.2. Responsables.

En cuanto a los responsables, la Ley de IVA desarrolla el principio establecido en el artículo 25 del Código Orgánico Tributario, disponiendo la existencia de un conjunto de sujetos pasivos que a pesar de no tener el carácter de contribuyentes -por no verificarse respecto a ellos el hecho imponible- deben cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. De este modo, en los casos expresamente previstos por el legislador, los adquirentes o receptores de los bienes o servicios se constituirán en sustitutos, agentes de retención o de percepción, según sea el caso, procediendo en consecuencia a declarar y enterar el impuesto por cuenta del vendedor de los bienes o del prestador de los servicios.

La Ley contempla tres supuestos de responsabilidad: uno que no tiene mención expresa en el derecho positivo venezolano, pero es ampliamente explicado a nivel doctrinario y cuenta con profusa regulación en otros países (los sustitutos); y dos que tienen su correlativo desarrollo normativo en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario y han sido extensamente utilizados en nuestro país en el ámbito del impuesto sobre la renta (los agentes de retención y de percepción).

4.2.1. Sustitutos:

Existen numerosas explicaciones en la doctrina tributaria respecto a la figura de la responsabilidad por sustitución. Para

ilustrar con mayor claridad el uso y la significación que los sustitutos tienen en la Ley de IVA venezolana, estimamos oportuno reproducir aquí las consideraciones hechas por el reconocido tributarista y profesor argentino Héctor Villegas, quien ha señalado que: *"El legislador instituye al 'sustituto tributario' cuando resuelve reemplazar* ab initio *al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un solo* vinculum iuris *entre el sujeto activo 'fisco' y el sujeto pasivo 'sustituto'. El sustituto -que es ajeno a la realización del hecho imponible- ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el 'realizador' del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal. Por ello, el sustituto no queda obligado* 'junto a' *el destinatario legal tributario (como sucede con el responsable solidario), sino* 'en lugar del destinatario legal tributario', *motivando ello la exclusión de este último de la relación jurídica tributaria principal."* [103]

Esta caracterización se ajusta cabalmente a los supuestos contemplados en el artículo 9 de la Ley, en los cuales el legislador a determinado a priori excluir de la relación jurídica tributaria y de la consecuente obligación de pagar el tributo, a las personas respecto de quienes se realizan los hechos imponibles de vender determinados bienes muebles corporales y de prestar ciertos servicios, dejando que tal obligación recaiga en los responsables especialmente designados para ello, quienes participan de la operación gravada en su condición de *adquirentes* o *receptores* de dichos bienes o servicios.

Concretamente, esta responsabilidad por sustitución se produce en los siguientes casos:

a) *Cuando el vendedor de los bienes o el prestador de los servicios, según sea el caso, no se encuentra domiciliado en Venezuela* (numeral 1 del artículo 9). En estos supuestos, ante la imposibilidad de compeler al pago del impuesto a una persona que está física y legalmente fuera del ámbito de jurisdicción de la autoridad tributaria venezolana, el legislador ha

[103] VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 3ª Ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980. v. 1, 224 y 225 pp.

optado por hacer recaer la obligación de pagar el IVA en el adquirente o receptor de tales bienes o servicios, el cual sí se encuentra domiciliado en el país y es, por tanto, susceptible de ser efectivamente controlado por el estado.
Este régimen viene complementado sublegalmente -en el artículo 3 del Reglamento General de la Ley y en las normas administrativas que regulan la facturación- con un conjunto de medidas tendientes a regular los deberes formales a los cuales están sujetos estos sustitutos, regulándose con detalle materias tales como la declaración del impuesto, su facturación y registro contable y el uso de tales montos como créditos fiscales -en el caso que estos responsables califiquen a su vez como contribuyentes ordinarios del IVA por las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que realicen y el monto pagado a la persona no domiciliada sea un costo, gasto o egreso propio de la actividad económica en virtud de la cual califica como contribuyente ordinario.

b) *Cuando se cambie el destino de bienes que al ser vendidos se encontraban exentos o exonerados en función de una finalidad específica* (numeral 2 del artículo 9). En estos supuestos, el legislador ha buscado extender el control sobre aquellas exenciones y exoneraciones que están condicionadas a que el bien objeto de la operación dispensada tenga un fin particular (como por ejemplo, la venta de vehículos *destinados al transporte público de personas*), habida cuenta que con posterioridad a la venta que dio origen al beneficio fiscal, el adquirente del bien puede utilizarlo para fines distintos. De ocurrir esta circunstancia y dado que resulta injusto y complejo establecer algún tipo de obligación en cabeza del *vendedor* del bien -quien en principio no tiene ningún control sobre el uso que el adquirente le dé al bien luego de haberlo comprado-, será responsabilidad del adquirente desde el mismo momento en que cambia el destino del bien, declarar y enterar el IVA que sobre la operación original de venta se hubiese generado si ésta no hubiese estado condicionada por el destino que supuestamente iba a tener

dicho bien. Adicionalmente, se deja abierta la posibilidad que se establezcan sanciones al sustituto por el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Un punto a definir que no es aclarado por la norma legal es el valor que se le debe dar al bien para que el responsable calcule y pague el impuesto, debiendo entenderse en principio que se debe utilizar el precio fijado inicialmente para la venta, tomando en cuenta para ello el principio de legalidad que debe regir para el establecimiento de los elementos esenciales del tributo, en este caso la base imponible.

4.2.2. Agentes de retención:

El uso extendido de la figura del agente de retención en el IVA es de reciente data en el sistema tributario venezolano -si bien la previsión legal se encuentra ya en la Ley de 1993 y el estado había hecho uso de ella en algunos casos muy concretos (ventas de oro y metales preciosos)- y ha estado acompañada de la polémica. Sin entrar a considerar las particulares características del régimen de retención aplicable en el país -el cual será posteriormente desarrollado en este Manual- ni los posibles errores o violaciones legales (o incluso constitucionales) en las que haya podido incurrir la autoridad tributaria local en su implementación, lo cierto es que la figura de la retención, si bien poco conocida entre nosotros en el ámbito de la imposición indirecta, resulta compatible con la naturaleza, estructura y objetivos del IVA, en su condición de mecanismo eficaz para incrementar la recaudación y combatir la evasión fiscal, lo cual ha sido reconocido ampliamente a nivel latinoamericano.[104]

Así vemos, por ejemplo, como en la Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) realizada en San Carlos de Bariloche (1994), la cual tenía por objeto primordial buscar soluciones de aspectos críticos en el control del IVA, se examinó el caso argentino, poniéndose de relieve que, en el marco de la manifiesta tendencia de las legislaciones

[104] PLAZAS V., Mauricio A., *El impuesto sobre el valor agregado IVA*. 2ª Ed., Bogotá, Temis, 1998, 574 p.

por ampliar la esfera subjetiva de los obligados a efectos de garantizar la efectividad en el cobro de los impuestos, *"una vez analizadas las grandes líneas operativas de los sectores económicos difíciles de controlar en el IVA, se detectó para cada uno de ellos lo que* [se] *ha dado en llamar 'la parte angosta del reloj de arena', en la que se dan las dos características básicas para el establecimiento de sistemas combinados de retención-percepción, es decir, que sean* centros importantes de medición del tráfico económico *y de* concentración operacional de fondos, *produciendo así la captura de la posible evasión 'hacia atrás' y 'hacia delante', agilizando la función de recaudación por el mejoramiento en el fluir de fondos"*, estimándose con base a ello que las retenciones y percepciones en el IVA, a pesar de ciertas salvedades, *"constituyen una modalidad que permite cercenar la evasión"*.[105]

Desde un punto de vista meramente teórico, el hecho que en Venezuela estuviésemos habituados a la existencia de agentes de retención exclusivamente en la esfera del impuesto sobre la renta, aunado a las peculiares características de la imposición indirecta tipo valor agregado -con su diferenciación entre el destinatario legal del tributo (contribuyente de derecho) y su destinatario económico (contribuyente de hecho)- que no nos resultaban aún familiares, dificultaron en un principio el que se aceptara entre nosotros su aplicación en el IVA. Sin embargo, al observar que las retenciones son un mecanismo de control fiscal que se caracteriza por la intervención de un tercero distinto al contribuyente, que participa en operaciones que integran el hecho imponible o están vinculadas a él, pudiendo detraer parte del impuesto que aquél adeuda; y que tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de las prestaciones tributarias y, por ende, la recaudación de impuestos -en forma anticipada o no-, reduciendo la evasión fiscal y otorgándole liquidez al Estado, se advierte que la existen-

[105] GONZÁLEZ, Darío, *La administración de contribuyentes de difícil control.* En: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINSITRACIONES TRIBUTARIAS, *Solución de aspectos críticos en el control de los tributos (particular referencia al IVA).* Madrid, IEF-CIAT, 1995. 47-51 pp.

cia de agentes de retención en el IVA es jurídicamente posible y técnicamente viable, de tal suerte que el artículo 27 del Código Orgánico Tributario consagra esta figura de manera amplia, sin restringirlas a ningún impuesto en particular, de manera que el sistema tributario pueda verse integralmente beneficiado con las ventajas que se le reconocen a las retenciones.

Concretamente, en el ámbito del IVA la figura del agente de retención implica que en la realización de operaciones gravadas, se designa al *adquirente* de los bienes o *receptor* de los servicios para que detraiga una parte o la totalidad del impuesto que le es cobrado por el contribuyente ordinario, y lo anticipe al estado, es decir, lo declare y entere a nombre de aquél, quien al momento de presentar su propia declaración como contribuyente ordinario incluirá los montos retenidos como un concepto a deducir de la cuota tributaria que le corresponde pagar. Siguiendo los presupuestos contenidos en el Código Orgánico Tributario, la responsabilidad que se deriva de la retención es directa, vale decir, el adquirente de los bienes o receptor de los servicios es el único responsable frente al estado por los montos retenidos.

Se advierte con nitidez la diferencia existente entre esta figura y los sustitutos regidos por el artículo 9 de la Ley previamente reseñado, toda vez que los agentes de retención no reemplazan totalmente a los contribuyentes ordinarios en la relación jurídica tributaria, considerando que éstos últimos deberán siempre declarar el impuesto que haya sido retenido -parcial o totalmente- e incluso les corresponderá pagar IVA en caso de existir alguna diferencia a favor del estado, sólo que en dicha declaración procederán a *"compensar"* los montos retenidos por el comprador de los bienes o receptor de los servicios. Por el contrario, en los supuestos de sustitución se observa que: *(i)* en el caso de los vendedores de bienes y restadores de servicios no domiciliados en el país, éstos ni siquiera califican como contribuyentes ordinarios, por lo que los sustitutos deben responder íntegramente por el impuesto que se genera en dichas operaciones; y *(ii)* en el caso del cambio de destino de bienes exentos o exonerados, el vendedor de los mismos, incluso en el supuesto de calificar como

contribuyente ordinario por la realización de otras operaciones gravadas, en ningún caso va declarar y/o pagar IVA por la operación que originó el régimen de sustitución, ya que para él la misma siempre estará exenta o exonerada del impuesto.

El encabezamiento del artículo 11 Ley del IVA autoriza a la autoridad administrativa para que designe a los agentes de retención, pudiendo recaer esta designación en aquellos que *por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto* -la intervención a la que se refiere la norma implica, obviamente, que tales personas actúen como adquirentes o receptores de los bienes o servicios gravados. Actualmente se encuentran vigentes dos regímenes de retención, regulados por sendas providencias administrativas dictadas por el SENIAT (la Nº 056 y la Nº 056-A, ambas publicadas en la Gaceta Oficial Nº 38.136 del 28-02-05), en las cuales se designan a los siguientes agentes de retención:

a) *Sujetos pasivos especiales (anteriormente denominados "contribuyentes especiales") distintos a las personas naturales.* De esta forma, toda persona jurídica que en función de su volumen de ingresos haya sido designada por la autoridad administrativa como "sujeto pasivo especial", estará en la obligación de retener el 75% del IVA que le sea facturado por los contribuyentes ordinarios que le vendan o le presten cualquier bien o servicio gravado, existiendo ciertos supuestos en los cuales determinados incumplimientos atribuibles al contribuyente ocasionarán que la retención deba practicarse sobre el 100% del IVA generado por la operación.

b) *Compradores de metales y piedras preciosas.* En este supuesto, la normativa hace mención expresa del Banco Central de Venezuela como agente de retención, pero la calificación es extensiva a toda persona pública o privada cuyo objeto principal sea la comercialización, compra-venta y distribución de metales y piedras preciosas, entendiéndose por tales a los siguientes bienes: *oro, incluido oro platinado, en bruto, semilabrado o en polvo; la plata; el platino, el cual abarca iridio, osmio, el paladino, el rodio y el rutenio; las aleaciones de*

metales preciosos; las piedras preciosas; y el diamante, incluso trabajado, sin montar ni engarzar, sin ensartar o sin clasificar.

c) *Entes públicos.* Se designan igualmente como agentes de retención a los entes públicos nacionales, estadales y municipales, *por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores de bienes y servicios gravados que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.*

La normativa administrativa hace un listado taxativo de quiénes son considerados entes públicos *nacionales*, de tal suerte que la condición de agente de retención recaerá exclusivamente sobre las siguientes personas de derecho público:

- La República, con todos los órganos y entes que la comprenden (Presidencia, Ministerios, Servicios Autónomos, Asamblea Nacional, tribunales, entes del Poder Ciudadano, etc.)
- El Banco Central de Venezuela.
- La Iglesia Católica, a través de las Diócesis, Arquidiócesis y Seminarios.
- Los Institutos Autónomos creados por la República.
- Las Fundaciones, Asociaciones y Sociedades Civiles del Estado, creadas por la República o en los cuales ésta o sus entes descentralizados funcionalmente tengan participación.
- Las Universidades Nacionales, los Colegios profesionales y las Academias Nacionales.
- El Parlamento Latinoamericano y el Parlamento Andino.
- Los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, en los cuales la República o alguno de los entes creados por ella, tenga una participación accionaria mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital social, con excepción de aquellos que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el SENIAT (ya que en este último caso igualmente son designados como agentes de retención, sólo que les es aplicable el régimen previsto para los sujetos pasivos especiales).

Para el caso de los entes públicos *estadales* o *municipales*, únicamente se hace un listado enunciativo de los mismos, señalándose entre otros los siguientes:

- Los órganos ejecutivos y legislativos de los estados, distritos metropolitanos y municipios.
- Las Contralorías de los estados, distritos metropolitanos y municipios.
- Los Institutos Autónomos creados por los estados, distritos metropolitanos y municipios.
- Los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, en los cuales los estados, distritos metropolitanos y municipios o algunos de los entes descentralizados creados por ellos, tenga una participación accionaria mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital social, con excepción de aquellos que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el SENIAT.

4.2.3. Agentes de percepción:

Al igual que en el caso de los agentes de retención, la Ley del IVA prevé la potestad de la administración tributaria de designar a los agentes de percepción, sólo que en este caso la designación recaerá en aquellas personas que califican como contribuyentes ordinarios del impuesto, estando obligados a practicar la percepción sobre el IVA que deba devengarse en las ventas posteriores, esto es, en las operaciones que se sucedan en los siguientes estadios de la cadena de comercialización de los bienes o servicios cuya venta o prestación constituye el objeto económico de quien es designado responsable.

Desde una perspectiva teórica general, si las instituciones de la retención y la percepción se diferencian en que en la primera el responsable interviene en la operación que genera el tributo en calidad de pagador de los montos adeudados, en tanto que en la segunda el responsable es quien recibe los pagos, entonces en el ámbito del IVA nos encontraremos que el agente de percepción será aquella persona que *vende* o *presta* determinados bienes o servicios; pero como quiera que estos sujetos ya son considerados como contribuyentes ordinarios del impuesto, se colige que

la percepción estará orientada exclusivamente a las operaciones posteriores realizadas por los demás intermediarios en la cadena de comercialización de los bienes o servicios de que se trate, de tal suerte que la persona designada como agente de percepción tendrá la doble cualidad de contribuyente y responsable: está sujeto a la obligación tributaria principal por las operaciones gravadas realizadas por él mismo y a la vez debe declarar y enterar de manera anticipada -parcial o totalmente- el impuesto que se estima va a generarse en los siguientes estadios de la cadena.

El texto legal prevé dos supuestos diferenciados de agentes de percepción:

a) *Uno genérico,* previsto en el artículo 11, el cual se encuentra prácticamente calcado de la disposición contenida en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario y que permite designar como agentes de percepción a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto.

Con base en la habilitación otorgada en esta norma, actualmente califican como agentes de percepción los siguientes sujetos:

- *Los contribuyentes industriales de cigarrillos y manufacturas del tabaco, así como los importadores habituales de estas especies,* ello a tenor de la Providencia N° 199 (publicada en la Gaceta Oficial N° 36.771 del 24-08-99), modificada parcialmente por la Providencia N° 278 (publicada en la Gaceta Oficial N° 36.840 del 30-11-99).
- *Los contribuyentes fabricantes o productores de fósforos,* según lo dispone la Providencia N° 200 (publicada en la Gaceta Oficial N° 36.771 del 24-08-99), modificada parcialmente por la Providencia N° 279 de fecha 19-11-99 (publicada en la Gaceta Oficial N° 36.840 del 30-11-99).

b) *Uno específico,* previsto en el artículo 12, el cual hasta la fecha no ha sido implementado por la autoridad administrativa y que está referido a la posibilidad de designar como agentes de percepción a los industriales, comerciantes (mayoristas) y prestadores de servicios básicos (electricidad, telecomunicaciones, suministro de agua y gas, aseo urbano), cuando

sus clientes no acrediten su condición de contribuyentes ordinarios del IVA, en el supuesto que les corresponda serlos por no realizar exclusivamente operaciones no sujetas, exentas o exoneradas. Este régimen también puede ser aplicable a los importadores de bienes muebles, cuando al momento de registrar la correspondiente declaración de aduanas no acrediten su condición de contribuyentes ordinarios de este impuesto. En todos los casos, se entenderá que el impuesto que debe devengarse en las ventas posteriores equivale al cincuenta por ciento (50%) de los débitos fiscales que se generen para el responsable por la operación que da origen a la percepción.

Este supuesto de percepción es una adaptación a la legislación nacional del *régimen de percepción de IVA para sujetos no categorizados* que se aplica en la legislación argentina, el cual tiene por objeto combatir la informalidad en la realización de las actividades económicas -y por ende en el cumplimiento de las obligaciones tributarias- utilizando a los propios contribuyentes como un mecanismo de autocontrol, de tal manera que todos los sujetos que intervienen en estas operaciones como compradores o receptores de bienes o servicios, se vean obligados a formalizar su situación fiscal para que sus proveedores no se encuentren forzados a actuar como agentes de percepción.

Bibliografía:

1. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (1994), *Revista de Derecho Tributario N° 64*. Caracas, AVDT.

_____. (2004), *Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*. Caracas, AVDT.

2. Ferreiro L., J.J. (1992), *Curso de Derecho financiero español*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.

3. Instituto de Estudios Fiscales y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (1995), *Solución de aspectos críticos en el control de los tributos (particular referencia al IVA)*. Madrid, IEF - CIAT.

4. Jarach, D. (1985), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* Buenos Aires, Cangallo.

5. Mazorra M., S. (1994), *Los responsables tributarios.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.

6. Montero T., J.P. (2000), *I.V.A. Análisis del impuesto al valor agregado.* Valencia, Venezuela, Vadell Hermanos.

7. Plazas V., M.A. (1998), *El impuesto sobre el valor agregado IVA.* Bogotá, Temis.

_____. (2001), *La armonización tributaria en el sistema andino de integración.* Bogotá, Legis.

8. Quintana C., E. (2000), *El IVA en Venezuela.* Caracas, Ediciones SENIAT.

9. Sainz D., F. (1993), *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid, Universidad Complutense.

10. Valdés C., R. (1996), *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá, Temis.

11. Villegas, H.B. (1976), *Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario.* Buenos Aires, Depalma.

12. _____. (1980), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Buenos Aires, Depalma.

5 Base Imponible.

Xabier Escalante Elguezabal*

5.1. Base Imponible; noción de Precio Facturado.

En la estructura del IVA adoptada en nuestro país, así como en la gran mayoría de las jurisdicciones, se utiliza el sistema

* Abogado especialista en Derecho Tributario. Profesor Instructor de Finanzas Públicas de la escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Impuesto al Valor Agregado de la especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), socio de la firma Vallenilla, Escalante & Asociados.

sustractivo indirecto[106] para determinar la magnitud del valor agregado, que en definitiva será sometido a la alícuota del impuesto y se convertirá en el monto o *cuota,* que finalmente deberá pagar el contribuyente al liquidar el impuesto de forma mensual. No obstante, la *base imponible,* tal y como la contempla la LIVA, (así como la gran mayoría de legislaciones que siguen el mencionado sistema) se enfoca en la operación considerada por la norma como hecho imponible, y es por ello que la base imponible del IVA corresponde a la cuantificación o magnitud económica que corresponda a la operación de venta, importación, servicio o exportación de la que se trate.

Por ello, la LIVA en su Art. 20 es directa y clara al establecer que la base imponible del impuesto *"es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado".* De aquí

---

106 Resulta muy interesante analizar los diverso métodos económicos para determinar el Valor Agregado en materia del IVA, tal y como lo comenta la siguiente doctrina económica venezolana: *"Es decir, el valor agregado se puede mirar desde el lado aditivo (salarios más beneficios) o desde el lado substractivo (productos menos insumos) Valor Agregado = salarios + beneficio = productos – insumos. Si se desea decretar un impuesto con una alícuota t de este valor agregado, existen cuatro formas básicas que producirán un resultado idéntico. - t (salarios + beneficios): El denominado método aditivo directo o método de cuentas. - t (salarios) + t (beneficios): El método aditivo indirecto así llamado porque el valor agregado por si mismo no es calculado, sólo el impuesto causado de cada uno de sus componentes. - t (productos – insumos): El método substractivo directo (es también un método de cuentas) también llamado impuesto de transferencia de negocios. - t (productos) – t (insumos): El método substractivo indirecto también conocido como método de facturación o método del crédito y actualmente el mecanismo más aplicado en el mundo entero. Esta preferencia, a pesar de que el resultado con los otros métodos debe ser similar, se debe principalmente a que el método de facturación asigna la obligación tributaria a la transacción haciéndolo legal y técnicamente superior a los otros. La factura se convierte entonces en la evidencia crucial de la transacción y, por ende, de la obligación tributaria. Adicionalmente, este método permite la creación de las denominadas "trazas de auditoría" que los demás métodos no permiten, tal como demuestran las dificultades que las administraciones tributarias encuentran en los países que aplican alguno de los otros métodos".* VILLASMIL, Fernando. *Determinación de la Base Imponible del Impuesto al Valor Agregado y Aproximación al Cálculo de la Brecha de Recaudación. Aplicación para Venezuela en Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura,* Vol. VII, No. 2 (jul-dic), Banco Central de Venezuela, Caracas, 2001.

partimos con una noción muy económica del precio que corresponde a la contraprestación por el bien vendido, importado o exportado, o por el servicio prestado. Siendo así que la propia LIVA señala una definición precisa y concreta sobre lo que ha de entenderse por este tipo de precio en particular: *"Para los efectos de esta Ley el precio corriente en el mercado de un bien será el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí".*

Es de resaltar la orientación empresarial que imprime el Legislador al mencionar expresamente que se debe tratar de un mercado de *libre competencia,* cuando las partes de la transacción no se encuentran relacionadas entre sí. Esta concepción ha sido objeto de discusión bajo la orientación política de la economía de Venezuela en la última década, ya que en muchas ocasiones existen controles de precio para un número cada vez mayor de bienes y servicios, que no se compadecen necesariamente con una valoración de mercado en situación de libre competencia. Ello presenta una contradicción con el texto de la LIVA que indica que cuando el precio de la operación gravable sea menor al de mercado, se deberá tomar éste último como base imponible.

Es pertinente señalar de igual forma la potestad que expresamente otorga la LIVA a la Administración Tributaria, para proceder a determinar el IVA cuando exista la circunstancia en la que el precio indicado por los contribuyentes en la respectiva facturan sea considerado falso o notoriamente inferior al valor de mercado[107].

[107] *Artículo 26 La Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio del impuesto establecido en esta Ley en cualquiera de los supuestos previstos en el Código Orgánico Tributario, y, además, en todo caso en que por cualquier causa el monto de la base imponible declarada por el contribuyente no fuese fidedigno o resultare notoriamente inferior a la que resultaría de aplicarse los precios corrientes en el mercado de los bienes o servicios cuya venta o entrega genera el gravamen, no se hubieran emitido las facturas o documentos equivalentes, o el valor de la operación no esté determinado o no sea o no pueda ser conocido o determinado.*

5.2. Elementos que se incluyen en la Base Imponible.

a) Bienes y servicios.

Tanto la LIVA como el Reglamento especifican una serie de elementos que deben tomarse en cuenta para la determinación de la base imponible del IVA.

1) Precio pactado, comisiones e intereses.

(LIVA Art. 23.1) *Los ajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores de cualquier clase pactados antes o al celebrarse la convención o contrato; las comisiones; los intereses correspondientes, si fuere el caso; y otras contraprestaciones accesorias semejantes;* (...)

Queda claro en el texto legal, que el precio final que se refleje en la factura y se tome como base imponible del impuesto, debe corresponder al acuerdo definitivo de las voluntades de las partes que realizan la operación gravable, y pactan un acuerdo que configura un hecho imponible del IVA. De esta forma, cualquier negociación que se plantee relacionada con el precio, debe incidir directamente en el cálculo del IVA aplicable.

Menciona igualmente la norma de forma específica, a las *comisiones* como forma de retribución que pudiendo ser accesoria a una operación principal, corresponde a su vez a la contraprestación que el comisionista recibe por su propia actividad, y que por ende genera una obligación del IVA autónoma.

Así mismo, señala el texto legal la necesaria inclusión de los intereses que pueda ocasionar la operación de que se trate. Aquí es importante evitar confundirse con la no sujeción del impuesto de las operaciones de préstamo de dinero, ya que evidentemente se trata de los intereses de *financiamiento* del pago de bienes o servicios, que se hayan pactado a crédito o a plazos. Estos intereses obedecen sin duda a un mayor valor agregado que se genera con la oportunidad de disfrutar de un bien o servicio al momento del cierre de la operación, aunque no se cuente con el dinero suficiente para realizar el pago de contado. Es pertinente igualmente

resaltar la diferencia entre los intereses *financieros*, y los *moratorios* o punitivos, que tienen su origen en el incumplimiento de alguna condición de la obligación de que se trate.

2) Valor de bienes y servicios accesorios.

(LIVA Art. 23.2) *El valor de los bienes muebles y servicios accesorios a la operación, tales como embalajes, fletes, gastos de transporte, de limpieza, de seguro, de garantía, colocación y mantenimiento, cuando no constituyan una prestación de servicio independiente, en cuyo caso se gravará esta última en forma separada.*

Señala la LIVA de forma expresa, que deberá computarse dentro de la base imponible del IVA cualquier monto que se origine de forma accesoria al momento de la realización de una venta de un bien gravable por el impuesto. En este supuesto, es fácil considerar todos aquellos bienes que por su naturaleza requieran de transporte o instalación para su uso y disfrute por parte del comprador. Está claro que si estas actividades se incluyen dentro de la operación de compra, deberán así mismo incluirse en la base imponible con el precio pactado. No obstante, puede darse el caso en cual también podrá separarse de dicha operación y prestarse como un servicio independiente por ejemplo, lo cual a su vez podrá generar otra operación grabable con el IVA distinta de la venta del bien.

3) Envases y depósitos en garantía.

(LIVA Art 23.3) *El valor de los envases, aunque se facturen separadamente, o el monto de los depósitos en garantía constituidos por el comprador para asegurar la devolución de los envases utilizados, excepto si dichos depósitos están constituidos en forma permanente en relación con un volumen determinado de envases y el depósito se ajuste con una frecuencia no mayor de seis meses, aunque haya variaciones en los inventarios de dichos envases.*

Este supuesto previsto en la norma, hace referencia a aquellos bienes que por su naturaleza física o por su especial manejo, requieren envases o contenedores cuya propiedad en si misma considerada, puede o no formar parte de la operación de venta

del bien del que se trate. En este sentido, dependerá entonces si el acuerdo entre las partes incluya el envase o no. Como ejemplos cotidianos de envases que se entregan bajo la modalidad de depósito (es decir no se transfiere la propiedad del envase) se puede indicar a las bebidas de toda índole cuyas botellas se consideran *"retornables"*, o también en el sector industrial las bombonas o recipientes de gases como oxígeno, y los carretes industriales de cables eléctricos.

Precisamente, la norma contempla una excepción destinada si duda a la industria de las bebidas vendidas en botellas *"retornables"*. Indica la norma que cuando de trate de depósitos que se mantienen condicionados a cierto volumen de envases, y que dicho depósito se ajuste al menos cada seis (6) meses, entonces se podrá excluir de la base imponible del IVA a la cantidad que se considera garantiza el retorno del envase a su dueño. Esta medida sin duda evita aumentar el costo final al consumidor, cuando se trata de este tipo de bienes de alto consumo en general y de gran circulación de envases.

4) Cualquier tributo que se cause en la operación gravada, (excepto los impuestos selectivos al alcohol y cigarrillos).

(LIVA Art. 23.4) *Los tributos que se causen por las operaciones gravadas, con excepción del impuesto establecido en esta Ley y aquéllos a que se refieren los artículos 20 y 21 de esta Ley.*

Otro punto que suele ser motivo de controversia en las aulas de clase, es la indicación expresa de que todo tipo de tributo que se cause con ocasión del hecho imponible del IVA, *debe ser incluido* en la base imponible de este impuesto. Esta situación dista mucho de ser una doble tributación, ya que son supuestos distintos que acarrean obligaciones tributarias separadas e independientes. En efecto, cuando una operación está gravada con el IVA, puede darse el caso que dicha operación a su vez sea supuesto de otra obligación tributaria, cuyo hecho imponible se manifiesta al realizarse esa misma actividad, no obstante que se trate de tributos contenidos en normas diferentes. Un ejemplo

claro de ello, es la situación que se origina en las operaciones de importación de bienes, dicha actividad acarrea también el pago tanto de tributos (como las tasas aduaneras), como el pago de montos no necesariamente tributarios (los aranceles, los recargos, derechos compensatorios, etc.). Todos esos montos se deben incluir necesariamente en el cálculo de la base imponible del IVA, puesto que es el valor de la totalidad de la operación, considerada en su conjunto, el que debe ser tomando en cuenta. Otro ejemplo que causó mas de una discusión, lo constituía el pago de la contribución especial al Fondo de Turismo de debían realizar los huéspedes de hoteles inscritos en el Registro Turístico. Este monto se debe sumar al precio de la habitación para calcular el IVA sobre la cantidad completa, situación que claro está, generalmente no era bien recibida por los huéspedes.

Las excepciones a la regla de que todos los tributos que se causen con ocasión de los hechos imponibles del IVA, deben formar parte de su base imponible, las señala expresamente el Art. 21 de la LIVA y hace referencia expresa a los impuesto selectivos al consumo: "*En los casos de ventas de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, cuando se trate de contribuyentes industriales, la base imponible estará conformada por el precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de esta Ley, de conformidad con las leyes impositivas correspondientes.*"

Tenemos entonces que el Legislador tomó en cuenta que dada la existencia de impuestos selectivos al consumo específico de alcohol y cigarrillos, y consideró entonces adecuado excluir la incorporación de estos tributos en particular, tomando en cuenta sin duda la magnitud del gravamen que pesa sobre estos bienes. Siendo que en todo caso, el propósito de disminuir el consumo perjudicial de estos productos, se cumple con la aplicación de sus respectivas leyes impositivas.

5) Bienes incluidos en la facturación de servicios.

(LIVA Art. 22) *En la prestación de servicios, ya sean nacionales o provenientes del exterior, la base imponible será el precio total facturado*

a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso.

Otra característica a considerar en cuanto a la conformación de la base imponible del IVA para el caso específico de la prestación de servicios, es la mención expresa que hace el texto legal sobre la necesidad de tomar la totalidad del precio que ha sido pactado entre las partes, como contraprestación apropiada a cambio de la ejecución del servicio contratado.

Se considera necesario igualmente la incorporación del valor de cualquier bien que haya sido transferido con ocasión a la prestación de servicios, como es el caso ilustrativo del servicio de reparación de un vehículo que incluya también el valor de los repuestos que se han utilizado para la ejecución de tal servicio.

6) Cuotas o pagos de membresía de Clubes sociales y deportivos.

LIVA Art. 22 *Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club.*

Esta disposición en particular fue añadida al texto legal en la primera reforma de mes de julio del año 2002, en la cual se consideró como hecho imponible los servicios prestados por las asociaciones civiles (clubs) con fines sociales o deportivos. Desde dicha reforma, señala el texto legal que debe considerarse como base imponible del IVA a las cuotas que pagan los miembros de dichas asociaciones por "*las actividades y disponibilidades propias del club*". Este señalamiento causó discrepancia entre la doctrina y la Administración Tributaria, por cuanto se entendía que una cosa era la variedad de servicios que se podían prestar dentro del un club (servicios de restaurant, barberías, entrenamientos deportivos etc.) y otra, era la cuota de mantenimiento de los gastos comunes que deben ser soportados por los socios por quienes

integran dicha asociación. No obstante, y a pesar de que el punto sigue siendo discutido, y que al menos la noción de los gastos reembolsables como exclusión de la base imponible del IVA puede ser aplicada en este caso, aunque sea de forma parcial, la Administración Tributaria se pronunció contundentemente sobre el tema[108].

7) Casos de dación en pago, mutuo o permuta.

(LIVA Art. 22) *Cuando en la transferencia de bienes o prestación de servicios el pago no se efectúe en dinero, se tendrá como precio del bien o servicio transferido el que las partes le hayan asignado, siempre que*

---

108 Consulta N° DCR-5-14473 Oficio N° 6497 de fecha 14 de noviembre de 2002 *"Ahora bien, la norma antes transcrita, califica que operaciones serán consideradas como hechos imponibles, entre las que se encuentra la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, hecho definido por el mismo texto legal, en el artículo 4 como cualquier actividad en la que sean principales las obligaciones de hacer. Asimismo, extiende este concepto a las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros. En este sentido, dichas entidades son en su mayoría asociaciones civiles que tienen por objeto proporcionar un lugar de recreo y diversión a sus miembros, a través del desarrollo de actividades de tipo cultural, deportivo, recreativo, etc. Dichas actividades califican como servicio, de acuerdo con lo explicado anteriormente, siendo necesario entonces determinar la magnitud o expresión numérica de este hecho imponible. Para ello el artículo 22 de la Ley del impuesto, contenida en el título relativo a la determinación de la obligación tributaria dispone lo siguiente en relación a la base imponible de estos servicios: "Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será* ***todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros****, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club." (Resaltado de esta Gerencia) De esta forma, el Legislador incluye dentro de la base imponible de estos servicios, todos los pagos realizados a favor del club, sean éstos ordinarios o extraordinarios, dirigidos al mantenimiento, conservación o mejora de las instalaciones o simplemente gastos de administración. A los fines del impuesto, estas instituciones ponen a disposición de los socios o terceros un conjunto de facilidades a cambio del cumplimiento de ciertas obligaciones, entre las que se encuentran el pago de dichas cuotas. En consecuencia, esta Gerencia es de la opinión que las cuotas de mantenimiento o cualquier otro pago realizado a los clubes sociales y deportivos, incluyendo los correspondientes a restaurantes y hoteles, deberán considerarse una contraprestación por los servicios prestados por estos contribuyentes y por tanto deberán estar gravados por el impuesto al valor agregado"(Resaltado y subrayado en original).*

no fuese inferior al precio corriente en el mercado definido en el artículo 20 de esta Ley.

(Reglamento Art.41) *En el mutuo o préstamo de consumo y en la permuta de bienes muebles corporales, la base imponible del impuesto que corresponde pagar será el valor del mutuo o el precio facturado de los bienes que se transmiten en la permuta cada una de las partes, o el precio corriente en el mercado si éste fuere superior, para lo cual debe señalarse en la factura o documento equivalente el valor o el precio que le asignen las partes.*

Tal y como ya lo mencionáramos en el capítulo sobre el hecho imponible del IVA, es muy común encontrar situaciones en las que algunos contribuyentes, en particular los comerciantes, encuentran diversas maneras de llevar a cabo sus transacciones económicas de la forma mas eficiente posible. Ello puede conllevar la figura del intercambio (mutuo) o la dación en pago, en la que en realidad se están compensando los valores que cada parte atribuye a los bienes o servicios que entrega a la otra. Es importante tener en cuenta, que el principio rector de la determinación de la base imponible del IVA, resulta perfectamente aplicable a estos casos, y por lo tanto, el valor que las partes asignen a los bienes o servicios involucrados en la operación, no puede ser menor al precio corriente del mercado. Un ejemplo de ello, se da muy comúnmente en los llamados intercambios en el ámbito publicitario, mediante los cuales los anunciantes dan en pago sus productos, a cambio de que un medio de telecomunicación le preste el servicio de difusión de publicidad comercial.

Reiteramos nuevamente la importancia de tener siempre en cuenta que, a pesar de que no existe un intercambio de dinero en efectivo, el precio debe reflejar un valor cónsono con el mercado, y además debe considerarse la aplicación del régimen de retención del IVA.

8) Ventas o prestación de servicios a plazos.

(Reglamento Art.42) *En las facturas de venta o de prestación de servicios a plazos, se indicará y totalizará el precio y el impuesto causado en la operación. En este caso el impuesto correspondiente a la venta*

o prestación deberá declararse o pagarse por el total de la operación, incluyendo los intereses. Sin embargo, se señalará adicionalmente en la factura, si la operación fuere a crédito, los datos relativos al plazo de pago del precio, las cuotas de su amortización, fecha de vencimiento, tasa y monto de los intereses.

El Reglamento prevé la determinación del monto de la base imponible del IVA, para el caso en que el precio sea cobrado a plazos; es decir, cuando la operación es a crédito, de manera tal que debe incluirse desde el principio la totalidad del precio sujeto a dicho crédito, así como también los intereses de financiamiento que se hubiesen pactado. Para este supuesto el reglamentista indica que deberá igualmente hacerse mención en la factura, de los datos precisos de la operación de crédito; es decir, el monto de las cuotas, la respectiva fecha de vencimiento y la tasa de los intereses de financiamiento aplicables a la operación. No cabe duda que las exigencias del Reglamento en este sentido, perjudican económicamente al contribuyente que negocia este tipo de operación, por cuanto habiendo sido emitida la factura, ello da origen al nacimiento de la obligación por el monto total del IVA aplicable, que a su vez será trasladado al comprador incidido, en la medida y plazo en que se haya pactado la operación. En este punto es oportuno recordar, que los anticipos no configuran un evento de temporalidad del hecho imponible, por lo que si se anticipan montos y se emite la respectiva factura al finalizar el pago completo, la obligación del IVA nacerá cuando ya se ha recibido el pago completo, siendo que siempre hay que tomar en cuenta también que si se hace entrega del bien objeto de la venta o se ejecuta por completo el servicio, entonces nacerá la obligación del IVA, aunque no se haya recibido ningún pago o siquiera emitido la factura.

9) Retiro o desincorporación de bienes.

(Reglamento Art. 43) *En el retiro o desincorporación de bienes muebles corporales de las empresas, sean del activo fijo o circulante, para entregar a los socios o a terceros por cualquier causa, la base imponible del impuesto será el valor que el contribuyente les haya asignado como precio de venta, según sus documentos y registros contables, el*

cual deberá constar en la factura que ha de extenderse por esta operación; en todo caso, dicho precio no podrá ser inferior al precio corriente en el mercado.

En este sentido, la norma citada no hace mas que reiterar el principio de aplicación del valor de mercado, incluso en los supuestos de que se trate de retiro o desincorporaciones de bienes, que por supuesto se trate del caso de operaciones gravables; es decir, retiros o desincorporaciones *injustificados,* tal y como se señaló en el capítulo sobre el hecho imponible del IVA. En este sentido, el reglamentista procura que no se le otorgue un precio inferior por tratarse de una salida extraordinaria del patrimonio (puede ser un activo fijo o circulante), es decir, ajena a una operación comercial normal de venta a terceros.

b) Importaciones de bienes.

1) Elementos que configuran la base imponible en el caso de la importación.

(LIVA Art.21) *Cuando se trate de la importación de bienes gravados por esta Ley, la base imponible será el valor en aduana de los bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación, con excepción del impuesto establecido por esta Ley y de los impuestos nacionales a que se refiere el artículo anterior.*

En el caso de las importaciones, no cabe duda sobre la amplitud de los elementos que integran la base imponible, en ejecución de la cuantificación de todo el valor agregado que se genera en esta operación, es correcto cumplimiento del principio de imposición en destino. Es por ello que absolutamente todas las cantidades que se incurran con ocasión a la nacionalización de mercancías dentro del territorio aduanero nacional, deben ser consideradas como parte integrante de la base imponible del IVA, que nace con el acaecimiento del hecho imponible que se configura al realizar dicha importación. Es por esta razón que el texto legal hace un listado, no taxativo, de dichos elementos: "*tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping,*

intereses moratorios[109] *y otros gastos que se causen por la importación"*, noción que es reforzada en extenso en el artículo 45 del Reglamento[110].

Las únicas excepciones a esta generalidad de la base imponible del IVA, con respecto a la importación de bienes, resulta de la menciones especificas que señala la Ley con respecto a los tributos específicos al consumo, cuando se trata de los casos de importación de cigarrillos y bebidas alcohólicas.

---

109 Valga la acotación de nuestra inconformidad en el específico caso de la mención de intereses *moratorios* en esta lista de componentes de la base imponible del IVA en las importaciones. Consideramos que los intereses *financieros* deben formar parte de la base imponible, mas sin embargo, los moratorios constituyen una penalidad por incumplimiento y por lo tanto, deberían excluirse de la base imponible, tal y como lo señala el Reglamento un su Artículo 39.

110 REGLAM Artículo 45 *"En el caso de importaciones de bienes muebles, la base imponible estará constituida por el valor en aduana de los respectivos bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios, tasas por servicios de aduana y otros gastos que se causen por la importación, como el pago de habilitaciones, siempre que fuere posible su determinación para el momento de la correspondiente declaración; con excepción del impuesto previsto en la Ley que se reglamenta. La base imponible para los casos de importación de cigarrillos y bebidas alcohólicas, estará constituida por el precio determinado de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley. La Administración Tributaria, para los efectos del impuesto, deberá indicar en los respectivos documentos de importación, la suma del valor en aduana de los bienes muebles y servicios, de los gravámenes y demás gastos aduaneros que forman parte de la base imponible. La Aduana deberá verificar al aplicar el valor aduanero, que el precio corresponda al correcto en el lugar de origen, más el valor del seguro y del flete hasta su arribo al país. Además, ésta deberá comprobar que se hayan incluido en la base imponible todos los conceptos que legalmente la integran. Si los servicios como almacenaje, caleta, estiba, transporte, presentación de la documentación aduanera u otros fueren prestados por una persona o ente público o privado distinto de las aduanas, no se incluirán en la base imponible para el pago del impuesto en aduana, sino que se aplicarán a dichos servicios las disposiciones especiales a las prestaciones de servicios de esos agentes y sus tarifas, siendo responsabilidad de ellos trasladar el impuesto a los receptores de los servicios sobre el monto del servicio facturado. Si se modificare el valor aduanero o los elementos de la base imponible del impuesto pagado por la importación de los bienes, como consecuencia de ajustes, reparos o cualquier actuación administrativa, ello deberá tenerse en cuenta para el cobro de la diferencia adecuada del impuesto o la acreditación o devolución del exceso de impuesto pagado. Las modificaciones de la base imponible resultante de la actuación administrativa, deberán registrarse en el Libro de Compras"*

2) Supuesto de aplicación de imputación ficticia en caso de aplicación de beneficio o preferencias aduaneras.

(Reglamento Art.46): *En las importaciones de mercancías exentas o exoneradas totalmente del pago de derechos aduaneros, pero no del impuesto de la Ley, éste se calculará sobre el valor en Aduanas más los tributos, recargos y similares, y demás gastos que correspondan, incluyéndose los gravámenes que se hubiesen generado de no existir dichos beneficios.*

En este punto, resulta oportuno hacer especial mención sobre el régimen de determinación presunta de la base imponible del IVA con respecto a las importaciones que contempla el Artículo 46 del Reglamento, y como afortunadamente ha sido superado por la jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.

Vemos en esta norma reglamentaria un supuesto de *imputación ficticia* a la base imponible del IVA, en el supuesto en que una mercancía goce de algún beneficio aduanero con respecto al pago de los derechos arancelarios, (como puede ocurrir con cualquier acuerdo preferencial de comercio exterior) pero no obstante dicho beneficio, se encuentra sujeta al pago del IVA al momento de su importación. Visto el principio enunciado anteriormente, con respecto a la inclusión de la totalidad de los cargos que se generan en la operación de importación como parte de la base imponible del IVA para este hecho imponible, el Reglamento pretende que se consideren estos cargos (que para el caso no requieren ser pagados por existir un beneficio arancelario) para el cómputo final de la base imponible, realizado una imputación ficticia de dicha cantidades, como si se hubiesen pagado en realidad.

Esta situación era contraria a la normativa comunitaria andina, aplicable a Venezuela cuando era parte de la CAN, y por ello se emitieron importantes decisiones tanto de parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina[111], como también de los

[111] Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Año XXII - Número 1171, Lima, 3 de marzo de 2005. *PROCESO 132-AI-2003 Acción de Incumplimiento interpuesta por la Secretaría General de la Comunidad Andina contra la República Bolivariana de Venezuela, alegando incumplimiento de los artículos 75 del Acuerdo*

Tribunales Superiores Contencioso Tributarios[112]. Hasta la fecha no ha habido pronunciamiento definitivo por parte del Tribunal Supremo de Justicia al respecto.

---

de Cartagena y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al incluir en el cálculo de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA) el arancel aduanero del cual están exentas las importaciones originarias de los Países Miembros de la Comunidad Andina.

112 Por considerar de extraordinario valor doctrinal, resumimos aquí el punto concerniente a la declaratoria de inconstitucional e ilegal del texto del Artículo 46 del Reglamento, así como la violación del entonces vigente derecho comunitario, de la Sentencia del Tribual Superior Primero de lo Contencioso Tributario (con asociados) de fecha 4 de diciembre de 2003, caso *SOFAVEN*: *"Ciertamente, no hay dudas de que el artículo 46 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en el cual pretende justificar su comportamiento la Administración Tributaria, establece un gravamen contrario a los postulados comunitarios, tal como se desprende de su texto: "Artículo 46. En las importaciones de mercancías exentas o exoneradas totalmente del pago de derechos aduaneros, pero no del impuesto de la Ley, éste se calculará sobre el valor en Aduanas más los tributos, recargos y similares, y demás gastos que correspondan, incluyéndose los gravámenes que se hubiesen generado de no existir dichos beneficios" (cursivas de este Tribunal). En base a esta norma, que tal como lo reconoce la representación del Fisco en sus informes efectivamente supone "incrementar los impuestos de importación generados para conformar la base imponible del Impuesto al Valor Agregado", estima este Tribunal que sí se está incurriendo en una contradicción con las normas de derecho comunitario mencionadas, al igual que, como luego se verá, se lesionan los postulados constitucionales y la misma Ley de Impuesto al Valor Agregado (artículo 21), toda vez que, tal como se desprende de las normas superiores citadas y como bien lo expone la recurrente en su escrito de recurso, solamente podían incluirse en la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en este tipo de casos (importación de bienes de países de la Comunidad Andina), los tributos efectivamente causados, mas no los tributos que no recaen sobre las operaciones de importación por estar exentos, base imponible que, por lo demás, en virtud del principio de reserva legal, no podía ser alterada -mucho menos para restringir derechos y crear cargas- por vía reglamentaria. Estima este Tribunal, contrariamente a lo defendido por la representación del Fisco, que la adición del impuesto de importación para la base del cálculo del Impuesto al Valor Agregado sí constituye una forma -directa y manifiesta- de gravamen contraria a los artículos 71, 72 y 74 del Acuerdo de Cartagena. Del mismo modo, considera este Juzgador que al margen de si el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto interno no negociado en el Acuerdo de Cartagena, lo cierto del caso es que la normativa comunitaria no hace distinciones, siendo lo relevante el análisis de la real incidencia del tributo o carga que se pretende imponer sobre los objetivos de la Comunidad y la Unión Aduanera, de manera de determinar su naturaleza de gravamen o restricción. En el presente caso, ciertamente puede sostener que el Impuesto al Valor*

Agregado es en principio un "impuesto interno", sin embargo, al tener el mismo a las importaciones como hecho imponible, es necesario limitar el alcance de su estructura y en particular de su base imponible, de modo de no crear o disfrazar limitaciones indebidas a la libre circulación de mercancías. Dentro de este contexto, estima este Tribunal que la ampliación de la base imponible en materia de Impuesto al Valor Agregado a los fines de incluir dentro de su cálculo a los impuestos de importación, sí constituye una restricción u obstáculo (gravamen) incompatible con los postulados de libre circulación de mercancías, programa de liberación y, en definitiva, con la Unión Aduanera dentro de la Comunidad Andina. ASI SE DECLARA. (...) También considera este Tribunal que la Resolución N° GRTI-RCE-DR-CBFRRC- 2002-10 de 2 de agosto de 2002 presenta otros vicios de ilegalidad e inconstitucionalidad, sobre los cuales cabe observar lo siguiente: Por una parte, se observa que la referida Resolución vulnera el contenido de la misma Ley de Impuesto al Valor Agregado, y en particular su artículo 21 el cual dispone: "Artículo 21. Cuando se trate de la importación de bienes gravados por esta Ley, la base imponible será el valor en aduana de los bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación, con excepción del impuesto establecido por esta Ley y de los impuestos nacionales a que se refiere el artículo anterior. En los casos de modificación de algunos de los elementos de la base imponible establecida en este artículo, como consecuencia de ajustes, reparos o cualquier otra actuación administrativa conforme a las leyes de la materia, dicha modificación se tomará en cuenta a los fines del cálculo del impuesto establecido en esta Ley". En lo que respecta al contenido del artículo 46 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, este es el siguiente: "En las importaciones de mercancías exentas o exoneradas totalmente del pago de derechos aduaneros, pero no del impuesto de la Ley, éste se calculará sobre el valor en Aduanas más los tributos, recargos y similares, y demás gastos que correspondan, incluyéndose los gravámenes que se hubiesen generado de no existir dichos beneficios". Sobre el particular, debe compartir este Tribunal el criterio de la Secretaría General de la Comunidad Andina en el sentido de que este artículo 21 de la Ley no incorpora el arancel en el cálculo de la base imponible del IVA para las importaciones originarias de la Subregión, cuestión que sí está considerada de manera expresa en el artículo 46 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, lo que, además de anticomunitario y por tanto inconstitucional, también hace a dicho artículo reglamentario manifiestamente ilegal. En este sentido se observa que el artículo 46 del Reglamento, al agregar la frase "gravámenes que se 35 hubiesen generado de no existir dichos beneficios", va más allá que el artículo 21 de la Ley, contradiciendo al mismo tiempo el régimen especial que sólo tiene aplicación respecto a las mercancías provenientes de los países o jurisdicciones fiscales signatarias de la Comunidad Andina, como en el presente caso, en el cual la actuación de la Administración Tributaria sí puede calificarse como un exceso. (...) Así las cosas, debe compartir este Tribunal la posición del recurrente en el sentido de que el artículo 46 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, constituye un exceso reglamentario, al ordenar la inclusión en la base de cálculo de la obligación tributaria en el caso del Impuesto al Valor Agregado

5.3. Deducciones y exclusiones de la Base Imponible.

a) Gastos reembolsables.

Uno de los supuestos más comunes de exclusión de la base imponible del IVA, lo configura el caso de los gastos reembolsables. En este respeto, la LIVA en su Artículo 23.1 hace mención a que se deben incluir en la base imponible del IVA, todos los gastos y cargos que se incurran con ocasión del hecho imponible *"excepto cuando se trate de sumas pagadas por cuenta del comprador o receptor del servicio, en virtud de mandato de éste"*, circunstancia que es reafirmada por el Reglamento[113]. Así, tenemos que en los casos en que mediante la ejecución de un mandato, un contribuyente ha pagado cantidades a cuenta de su cliente, y procede a requerir el reembolso de dichas sumas, queda claro que estas

causado por la importación de bienes muebles originarios de la República de Colombia el gravamen aduanero que se hubiese producido de no existir la exención para el Arancel de Aduana, que prevé el Acuerdo de Cartagena. Esta modificación de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en el caso de las importaciones de mercancías provenientes de los países miembros de la Comunidad Andina, supone una violación al principio de la reserva legal, toda vez que se trata de una materia que, en principio, sólo es susceptible de ser regulada por Ley, haciendo la salvedad – de allí que se diga en principio- de que tratándose de respeto de normas comunitarias aun el propio legislador nacional podría encontrar límites en su función reguladora, ello en virtud del principio de primacía de las normas comunitarias al cual la Constitución ha respaldado expresamente en su artículo 153. Al margen de ello, lo cierto del caso es que no podía el Ejecutivo Nacional, a través del artículo 46 del Reglamento, limitar o restringir derechos y fijar (ampliar) la base imponible de un tributo, cuya regulación está expresamente reservada por la Constitución al legislador nacional, tal como lo disponen el artículo 317 de la Constitución y el 37 artículo 3 del Código Orgánico Tributario. Dicha violación a la reserva legal, constituye un vicio de inconstitucionalidad manifiesta que pone en evidencia la nulidad absoluta del referido artículo 46 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, así como de cualquier acto que se dicte con fundamento en el mismo, como es el caso de Resolución N° GRTI-RCE-DR-CBF-RRC-2002-10 de 2 de agosto de 2002 impugnada, la cual por esta razón queda igualmente viciada de inconstitucionalidad y de falso supuesto de derecho. ASI SE DECLARA."

[113] Reglamento Art. 39 *"(...) Tampoco integran la base imponible el monto de los reembolsos de gastos efectuados por cuenta o mandato del adquirente o importador de los bienes muebles o del receptor de los servicios, siempre que tales reembolsos no integren el valor de contraprestación de los mismos y que se facturen por separado con inclusión del impuesto, cuando legalmente corresponda".*

cantidades no deben formar parte de la base imponible que corresponda a la verdadera contraprestación, por el bien o servicio que el contribuyente le transfiere a su cliente (incidido).

Como podemos observar, el requisito del mandato no necesariamente significa la celebración de un contrato de mandato expreso o por escrito entre las partes, si no por el contrario, puede perfectamente atribuirse a un mandato tácito en una relación cualquiera de negocios, en la cual el cliente efectivamente acepta reembolsar los gastos efectuados por el intermediario en su nombre, quedando verificado este mandato al momento de efectuar el propio reembolso de los gastos cuando es requerido por el intermediario.

El efecto más importante de esta exclusión de la base imponible, es sin duda el hecho de que los créditos que provengan de los gastos incurridos a cuenta de un tercero, no podrán en ningún caso ser aprovechados por el mandatario o intermediario; sino que por el contrario, deben ser atribuidos al contribuyente mandante, quien es el que está facultado para aprovechar estos créditos, tal y como se desprende del contenido de la LIVA[114]. En efecto, para la determinación del IVA, la intermediación entre un tercero y el mandante no genera la realización de un hecho imponible en sí mismo; por lo que se considera que las partes que deben computar los débitos y créditos que involucre la operación, deben ser el *mandante* y el *tercero*. Esto significa que el intermediario (mandatario), se abstendrá de incluir, en los casos de gas-

[114] LIVA Art. 39: *"Los créditos fiscales generados con ocasión de actividades realizadas por cuenta de contribuyentes ordinarios de este impuesto, serán atribuidos a éstos para su deducción de los respectivos débitos fiscales. La atribución de los créditos fiscales deberá ser realizada por el agente o intermediario, mediante la entrega al contribuyente de la correspondiente factura o documento equivalente que acredite el pago del impuesto, así como de cualquiera otra documentación que a juicio de la Administración Tributaria sea necesaria para determinar la procedencia de la deducción. Los contribuyentes ordinarios en ningún caso podrán deducir los créditos fiscales que no hayan sido incluidos en la declaración correspondiente al período de imposición donde se verificó la operación gravada. La Administración Tributaria dictará las normas de control fiscal necesarias para garantizar la correcta utilización de créditos fiscales, en los términos previstos en este artículo.*

tos reembolsables, los créditos generados por las adquisiciones de bienes o servicios a cuenta de su mandante en su propia contabilidad, ya que dichos créditos podrán ser sólo aprovechados por aquél que acepta el mandato. En estos casos el intermediario le hará llegar una relación de gastos reembolsables (a través de una factura propia), conjuntamente con las facturas en las que consta el pago realizado por cuenta de terceros.

Aunque no sea este el momento para detallar los diversos efectos que genera la exclusión de los gastos reembolsables de la base imponible del IVA, si resulta pertinente advertir la problemática generada con la implementación del régimen de retenciones del IVA. En este sentido, existe confusión en la práctica de aquellos contribuyentes quienes sin haber sido designados contribuyentes especiales, actúan como mandatarios de sus clientes que si son contribuyentes especiales y por ende agentes de retención del IVA. El problema radica en la correcta actuación que deben realizar estos mandatarios cuando adquieren bienes o servicios por cuenta de su mandante y como han de cumplir con el régimen de retenciones. Desde el inicio de la aplicación de las retenciones del IVA en Venezuela la Administración Tributaria emitió un dictamen al respecto[115], mas sin embargo el aspecto

[115] *GGSJ del Seniat Dictamen DCR-5-15.992 (Consultado en Revista de Derecho Financiero N° 1 ASOVEDEFI, enero-marzo 2004: "Gastos reembolsables. Para el segundo de los supuestos, vale decir, aquellos casos de pagos de gastos reembolsables derivados de actos o negocios que el mandante (agente de retención) encarga efectuar al mandatario y que suponen el pago del impuesto por la actividad gravada, el ordenador del pago por la compra de bienes muebles o por la recepción de servicios por parte de proveedores es el mandante, quien a su vez es en definitiva el llamado a retener el impuesto respectivo, en caso de haber sido designado contribuyente especial. En tal sentido tenemos que, para aquellos casos de pagos de gastos reembolsables derivados de actos o negocios que el mandante (agente de retención) encarga efectuar al mandatario, los mismos no son computados dentro de la base imponible del mandatario, en virtud de tratarse de un mandato. En estos casos el ordenador del pago por la compra de bienes muebles o por la recepción de servicios por parte de proveedores, es el contribuyente especial, quien es el llamado a retener el impuesto respectivo. Así tenemos en el supuesto cuyo análisis nos ocupa que, dado que sus mandantes han sido designados como contribuyentes especiales, éstos deberán girar instrucciones a su representada de efectuar la retención del monto que resulte de multiplicar el precio facturado del servicio gravado, por el 75% de*

práctico del problema suscita muchos inconvenientes aun hoy en día.

b) Indemnizaciones, cláusulas penales y propinas.

(Reglamento Art. 39) *No integran la base imponible del impuesto las cantidades pagadas a título de indemnizaciones o de cláusulas penales contractuales, que por su naturaleza o finalidad no constituyen contraprestación de operación gravada; como tampoco integran la base imponible de las prestaciones de servicios las cantidades correspondientes a propinas, cotizaciones provisionales o sindicales y similares, que consten en las facturas, comprobantes de venta y servicios u otros documentos equivalentes.*

Para estos supuestos en particular, el Reglamento hace una interpretación adecuada de las características del hecho imponible del IVA y la debida existencia de una contraprestación originada en la naturaleza *onerosa* de las actividades consideradas como gravables. En este sentido, es correcto considerar que cantidades que se paguen por conceptos ajenos a la contraprestación exigida por los bienes vendidos o servicios prestados por el contribuyente, no deben formar parte de la base imponible del IVA. Para el caso especifico de las clausulas penales, contenidas en un contrato por razón del incumplimiento en el plazo pactado, la Administración Tributaria ha sostenido acertadamente su

la alícuota impositiva, y que le sea entregado el monto retenido para que su mandante proceda a enterarlo al fisco. Se le aclara al consultante que, en todo caso, el responsable de efectuar la retención y en consecuencia de cumplir con los deberes formales y materiales que ordena la Providencia Administrativa en estudio, es el contribuyente calificado como especial por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. En todo caso, los requisitos mínimos que deben contener las facturas o documentos equivalentes han sido recogidos por la vigente Ley del IVA en su artículo 57, dentro de los cuales se encuentra, la especificación del monto del impuesto según la alícuota aplicable (numeral 6), a cuyos fines debe expresarse con claridad la base imponible sobre la cual se aplicará la alícuota impositiva, que en el caso que nos ocupa, considera esta Gerencia Jurídica Tributaria totalmente procedente la diferenciación en el documento respectivo de los gastos que no generan impuesto, vale decir, los reembolsables, y que se especifique de manera precisa el costo del servicio que su representada está prestando a los fines del cálculo del impuesto que de conformidad con el artículo 29 de la Ley debe trasladar a su cliente."

exclusión de la base imponible del IVA[116]; este criterio lo consideramos extensible al supuesto de los intereses *moratorios* que indebidamente están señalados como parte integrante de la base imponible para el caso de las importaciones, tal y como lo señalamos anteriormente[117].

c) Rebajas, bonificaciones y descuentos.

(LIVA Art. 24) *Se deducirá de la base imponible las rebajas de precios, bonificaciones y descuentos normales del comercio, otorgados a los compradores o receptores de servicios en relación con hechos determinados, tales como el pago anticipado, el monto o el volumen de las operaciones. Tales deducciones deberán evidenciarse en las facturas que el vendedor emita obligatoriamente en cada caso.*

(Reglamento Art.44) *En los casos en que el contribuyente efectúe realizaciones, promociones o liquidaciones de mercancías a precios de venta menores que los habituales, como consecuencia de la obsolescencia de los bienes, promoción de venta de nuevos bienes para su introducción*

---

116 GJT del Seniat Dictamen 2822-96 de fecha 20 de marzo 1997. *"La norma transcrita es clara al excluir de los elementos integrantes de la base imponible del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, las cantidades que se generan en virtud de la aplicación de una cláusula penal contractual. Por cláusula penal se entiende "(...) la indemnización debida por el deudor en los casos de retardo en el cumplimiento de la obligación, y lo tanto, su ejecución puede ser pedida junto con el cumplimiento de la obligación principal". En este sentido se señala que "La cláusula penal es una obligación o prestación de carácter accesorio, depende de la obligación principal, no teniendo valor propio, independientemente de la obligación principal. Los conceptos anteriores reflejan el carácter de accesoriedad que tienen las cláusulas penales con respecto a la obligación principal, por lo cual no puede considerarse como contraprestación de la operación gravada, argumento éste sobre el cual se fundamenta la norma precedentemente citada, para excluir de la base Imponible del cálculo del impuesto las cantidades pagadas por cláusulas penales contractuales, al señalar que éstas por su naturaleza o finalidad no constituyen contraprestación de operación gravada" De modo pues que por expresa disposición reglamentaria, se excluye de la base Imponible del Impuesto al consumo suntuario y a las venias al mayor las cantidades pagadas por concepto de cláusulas penales derivadas de un contrato, Es decir, si entendemos que la base imponible no es mas que el conjunto de elementos utilizados para cuantificar el hecho imponible, entonces podemos afirmar que las cantidades facturadas en virtud de una cláusula penal no inciden en la determinación de la obligación tributaria."*

117 *Vid* nota 4.

en el mercado, renovaciones de inventarios por finalización de temporada, cambios en la moda, falta de tallas, bienes con fecha de vencimiento próximo a ocurrir, necesidades de liquidez de caja u otras causas similares, se considerará que tales operaciones de venta no constituyen formas de elusión o evasión del impuesto, siempre que se cumplan las disposiciones de la Ley y de este Reglamento. Para ello, los referidos precios no deberán ser inferiores a los de su costo y el contribuyente deberá, en su caso, acreditar por medios fehacientes, tales como avisos publicitarios en la prensa escrita, oral o televisiva u otros similares y a la vez se deje constancia en las facturas de venta o documentos equivalentes y en el Libro de Ventas, de los conceptos que originan la venta a menores precios.

En la eventualidad en que se realicen operaciones de venta de bienes muebles a precios inferiores al de su costo, tales precios sólo podrán admitirse para los efectos del impuesto, si se efectúa previamente comunicación expresa a la Administración Tributaria, con fundamentación fehaciente de tal disminución del precio, como serían: real obsolescencia del bien que se vende, siniestros por incendios, inundaciones u otras causas que hayan deteriorado el bien y que se pueda en este caso acreditar con denuncia policial o de la inspección del seguro.

Las normativas citadas, exponen el caso de exclusión de la base imponible constituido por la disminución en el valor que un contribuyente le atribuye al bien o servicio gravable, por razón de ofertas, descuentos y otras circunstancias que los contribuyentes pueden aplicar para hacer más atractivo su producto, y facilitar o convencer a los clientes para que lo adquieran. Como bien lo deja sentado la norma indicada del Reglamento, esta variación en el precio no puede ser entendida como un incumplimiento o evasión del principio de valor de mercado; sino por el contrario, precisamente acontece esta variación en apego a las características del mercado, que orientan a los proveedores de bienes o servicios a ofrecer mejores condiciones a sus clientes. Es por ello que las mejores condiciones que ofrezca un contribuyente, bien sean como una oferta de rebaja en el precio directamente, o una oferta de disminución del precio por efecto de un pago anticipado al plazo ordinario ("*pronto pago*" como se conoce en

nuestro país), o también descuento por grandes volúmenes, no son más que expresiones del libre mercado que se acomoda a la demanda.

Otro punto de interés con respecto a esta regulación, se circunscribe al deber formal previsto en el Reglamento para el caso en particular de las ventas de bienes a precios *inferiores a su costo*; es decir, cuando el contribuyente decide rescatar al menos parte de su costo aunque al final incurra en una pérdida. Establece la normativa que ante esta especial situación, el contribuyente debe cumplir con el deber formal de *notificar* de este hecho a la Administración Tributaria. Es importante acotar que en todo caso se trata de una notificación, cuyo objetivo es poner en sobre aviso a la Administración sobre las causas de esta circunstancia extraña al normal proceder del comercio, pero no implica una autorización previa de parte del Fisco. Finalmente, es importante diferenciar este supuesto, en el cual se realiza una variación del precio de forma justificada por la práctica del mercado, de la situación en la cual se presenta una venta o distribución con fines promocionales, y no se aplica el correspondiente valor de mercado, lo cual ha sido ya analizado acertadamente por parte de la jurisprudencia tributaria de instancia[118].

---

[118] *"Con relación al alegato de la recurrente referente a la improcedencia del reparo efectuado por concepto de productos obsequiados a clientes, empleados y terceros, registrados en el Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado bajo una columna especial denominada "Obsequio", sosteniendo que la Administración recurrida realizó una "...interpretación excesivamente literalista del contenido de las normas de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento ... con lo cual llegan (sic) a unos resultados reñidos con el sustrato económico de este tributo y con la realidad...". (...) De la revisión de la normativa dispuesta en los artículos previamente copiados se infiere, que tanto la venta de bienes muebles corporales como el retiro o desincorporación de los mismos, son considerados a los fines de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, como hechos generadores del mencionado impuesto. Ahora bien, en el punto analizado se observa que en la resolución recurrida se señala que la contribuyente para los períodos impositivos que van desde enero hasta diciembre de 2001, registra en el Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado, en la columna denominada "obsequios", facturas emitidas por concepto de regalos efectuados a los empleados, clientes o terceros, evidenciándose que los montos facturados no se corresponden al precio de mercado de dichos bienes, según consta en las Tablas de Precios de Venta a Distribuidores y Puntos de Ventas de*

Bebidas Alcohólicas y No Alcohólicas, facturas guías y soportes contables emitidos por el sistema SAP; en este orden, se requiere precisar cuál es el precio que debía dársele a las mencionadas mercancías de acuerdo con sus características y condiciones que en definitiva deben cumplirse para que fuere posible la desincorporación o retiro de tales productos fabricados por la recurrente y entregados en calidad de obsequios a terceros, socios y empleados, es así como surge la aplicación del artículo 43 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, vigente ratione temporis, según el cual: (...) De la supra transcrita norma se deducen situaciones que cobran aplicabilidad para los casos allí definidos, referidos específicamente a la obsolescencia de los bienes, promoción de venta de nuevos bienes para su introducción en el mercado, renovaciones de inventarios por finalización de temporada, cambios en la moda, falta de tallas, bienes con fecha de vencimiento próximo a ocurrir, necesidades de liquidez de caja u otras causas similares. Ahora bien, la recurrente pretende que la desincorporación o retiro de los bienes efectuados por ella, pueda ser enmarcada en la enumeración contenida en el artículo 44 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya que a su juicio esa enumeración "no es taxativa"; sin embargo, conviene señalar que tanto el artículo 43 como el 44 del mencionado Reglamento, prevén situaciones especificas y totalmente diferentes como se señaló anteriormente. Así se tiene que en el asunto revisado, el objeto en este punto está relacionado al hecho de la desincorporación de mercancías producidas por la recurrente en calidad de obsequios a socios, empleados y terceros, debidamente regulada a través del artículo 43 eiusdem, no pudiendo en consecuencia hacerse una interpretación extensiva del artículo 44 eiusdem, a los fines de enmarcar tal desincorporación a las previsiones de éste artículo, a más de considerar que en su último aparte, esa norma establece que "...En la eventualidad en que se realicen operaciones de venta de bienes muebles a precios inferiores al de su costo, tales precios sólo podrán admitirse para los efectos del impuesto, si se efectúa previamente comunicación expresa a la Administración Tributaria con fundamentación fehaciente de tal disminución del precio, como serían: real obsolescencia del bien que se vende, siniestros por incendios, inundaciones u otras causas que hayan deteriorado el bien y que se pueda en este caso acreditar con denuncia policial o de la inspección del seguro". En este sentido, nótese la condición implícita prevista en la parcialidad de la norma copiada cuando prevé claramente que se trata de operaciones de venta, caso contrario es el relativo a los bienes desincorporados o retirados, que han sido entregados por la recurrente en calidad de "Obsequios" a socios, terceros o empleados. Asimismo, es dable apuntar que ni del contenido del acto recurrido ni de los autos, no se desprende comunicación alguna hecha por la recurrente a la Administración Tributaria que permita verificar que la desincorporación analizada se corresponde con las previsiones establecidas en el mencionado artículo 44 reglamentario, el cual alude a la venta de bienes efectuada en función de promociones o liquidaciones de mercancías a precios menores que los habituales, en virtud de encontrarse ya obsoletos, de su introducción al comercio, de obedecer a un cambio en la moda o a la renovación de inventarios entre otros, en cuyo caso sí es posible asignarles un precio inferior al de mercado, con lo cual, no queda más a esta juzgadora que declarar, que podía la recurrida en uso de sus facultades de

5.4 Cuantificación de la base imponible en Moneda Extranjera.

a) Equivalencia del precio en moneda nacional.

(LIVA Art. 25) *En los casos en que la base imponible de la venta o prestación de servicio estuviere expresada en moneda extranjera, se establecerá la equivalencia en moneda nacional, al tipo de cambio corriente en el mercado del día en que ocurra el hecho imponible, salvo que éste ocurra en un día no hábil para el sector financiero, en cuyo caso se aplicará el vigente en el día hábil inmediatamente siguiente al de la operación.*

En los casos de la importación de bienes la conversión de los valores expresados en moneda extranjera que definen la base imponible se hará conforme a lo previsto en el Decreto N° 1.150 con Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento.

(Reglamento Art.38) *Cuando la base imponible de las ventas y prestaciones de servicios estuviere expresada en moneda extranjera, a fin de determinar el impuesto, se aplicará la norma del artículo 25 de la Ley, considerándose para las importaciones de bienes y para las prestaciones de servicios provenientes del exterior el tipo de cambio vendedor, y para las ventas de exportación de bienes y para las exportaciones de servicios el tipo de cambio comprador, corrientes en el mercado.*

---

verificación y control, al constatar el monto dado por la recurrente a las mercancías desincorporadas, proceder al ajuste correspondiente, tal como quedó establecido en la disposición regulatoria del precio de este tipo de productos, plasmados por la recurrente en los Libros de Ventas del Impuesto al Valor Agregado de la empresa durante los períodos revisados. (Negrillas de este Tribunal). En razón de las anteriores consideraciones, es criterio de este Despacho que en el presente asunto no se produce un error de interpretación que vicie la causa del acto recurrido, toda vez que la Administración Tributaria Nacional, podía revisar y como consecuencia de ello, reajustar el precio dado a las mercancías desincorporadas por la recurrente en calidad de obsequios a trabajadores, socios o terceros, en los términos del artículo 43 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, motivo por el cual resulta improcedente lo alegado por la contribuyente sobre dicho particular. Así se determina." (Sentencia Nro.: 003/2011 de fecha 31 de enero de 2011 del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, Barquisimeto, caso *COMPAÑÍA BRAHMA VENEZUELA, S.A.*).

Tanto la LIVA como el Reglamento, contienen normas destinadas a regular el supuesto de una operación cuyo precio se exprese en una moneda distinta a la de curso legal. Sin entrar en detalles de la actual normativa de control cambiario vigente en nuestro país, se puede indicar que para la actual coyuntura, el alcance de esta norma esta evidentemente limitado a los supuestos *referenciales* (con las excepciones en que la normativa impida ni siquiera hacer referencia a una moneda extranjera), pero por los momentos está restringida la posibilidad de incluirse como moneda de *cuenta* o de pago, ya que la regulación del control de cambio impide la ejecución de obligaciones en otra moneda que no sea la de curso legal.

Tenemos entonces que si bien en los casos en que la normativa cambiaria no lo prohíbe, el precio indicado en la factura podría estar expresado en alguna divisa extranjera, sin embargo, es obligatorio indicar el contravalor en moneda nacional al cambio vigente, para determinar la cantidad de bolívares que corresponde al pago legal, tanto del bien o servicio como del IVA.

Resulta peculiar la indicación prevista en la norma sobre el aspecto temporal del tipo de cambio vigente al momento de acaecimiento del hecho imponible: *"salvo que éste ocurra en un día no hábil para el sector financiero, en cuyo caso se aplicará el vigente en el día hábil inmediatamente siguiente* (¿?) *al de la operación."* Consideramos que carece de sentido supeditar la indicación del equivalente de un precio expresado en divisas, a un tipo de cambio que no ha acontecido al momento de la operación; es decir, que se debería mantener en una especie condición suspensiva, hasta que se conozca el tipo de cambio aplicable. Creemos que es mucho más acertado considerar la tasa de cambio vigente al cierre del mercado inmediatamente anterior a la operación, la cual se debería utilizar para aquellos hechos imponibles que se realicen en días no hábiles.

b) Ajuste por diferencial cambiario.

(Reglamento Art. 51) *En los casos en que se realicen ventas de bienes o prestaciones de servicios y el precio esté expresado en moneda*

extranjera, se establecerá la equivalencia en moneda nacional. Si el precio y demás componentes de la operación estuviere, según el contrato, sujeto a modificación del tipo de cambio, la diferencia positiva o negativa que se produzca al efectuarse el pago del bien o servicio adquirido, se deberá considerar, por constituir una corrección del precio, para ajustar la base imponible y determinar el impuesto. Tal ajuste se practicará emitiendo la correspondiente nota de débito o de crédito.

Un aspecto de la regulación relativa a la utilización de moneda extranjera, a los efectos del cómputo de la base imponible del IVA, que ha suscitado gran polémica es el referente a la consecuencia que se supone acarrea la modificación del tipo de cambio en el precio pactado que sirve como base imponible del IVA.

En efecto, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 51 del Reglamento, en el caso de que una factura cuyo monto haya estado reflejado en moneda extranjera y su contravalor al tipo de cambio vigente en ese momento, sea finalmente pagada en una fecha posterior en la que el tipo de cambio vigente se haya modificado, entonces la norma reglamentaria considera que ha existido una variación en el precio que conforma la base imponible del IVA y por lo tanto la diferencia (positiva o negativa) deberá considerarse a efectos de un ajuste a la obligación tributaria. Este situación generó discrepancias, ya que de conformidad con la normas de temporalidad del hecho imponible, si la emisión de la factura precede al pago, la obligación tributaria del IVA nació y debe cumplirse tal y como la Ley lo prevé. En este caso se podría alegar que la norma reglamentaria esté en efecto creando un tributo distinto a al IVA que se canceló en su momento. Sobre este punto, la Administración Tributaria emitió un dictamen en los tiempos de la vigencia de la Ley del Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, mediante el cual trataba de justificar, con argumentos jurídicos bien presentados, que en resumidas cuentas, el ajuste solamente tendría lugar en los casos en el cual la modificación de la tasa de cambio si afectase la obligación de pago pactado; es decir, que habiéndose modificado el valor referencial, entonces el cliente incidido tendría que pagar la diferencia por el precio mayor. Esta interpretación podría considerarse equitativa, pero

va en contra de las reglas sobre la temporalidad del tributo[119].

[119] GJT del Seniat Consulta N° 2613-96 en oficio N° 2648 de fecha 25-08-97 *"Ahora bien, el cumplimiento de las obligaciones de dinero se encuentra regido por el llamado principio nominalístico, en virtud del cual el deudor de dichas obligaciones se libera entregando una suma idéntica de dinero a la cantidad numéricamente expresada en el contrato, dándole así a la moneda el valor nominal que le es atribuido por el Estado en una relación de igualdad, es decir, en el caso de Venezuela, bolívar por bolívar. Este principio se encuentra expresamente consagrado en el artículo 1737 de nuestro Código Civil, no constituyendo, sin embargo, una norma de orden público ya que tiene por objeto suplir el silencio de las partes, de tal forma que éstas pueden perfectamente pactar en un contrato determinado la utilización de un principio diferente al nominalismo. Dicha libertad contractual es la que permite en nuestra legislación la adopción de cláusulas de valor para medir el valor numérico de las obligaciones pecuniarias, desechando así el uso del nominalismo con la finalidad de contrarrestar el efecto de la inflación. A este respecto, uno de los mecanismos empleado modernamente con mayor frecuencia como cláusula de valor es el uso de la moneda extranjera como moneda de cuenta, la cual funge como un parámetro para fijar un índice al valor adquisitivo de una obligación en moneda de curso legal, en otros términos, las partes en un contrato pueden ajustar el valor nominal de la obligación pecuniaria mediante la utilización de un signo monetario más estable que les permita protegerse de la inflación. De esta manera, en aquellas obligaciones en las cuales se pacta una moneda extranjera como moneda de cuenta (todo lo cual representa la utilización de una cláusula de valor), el deudor se liberará de su obligación a través de la entrega alternativa de una cantidad no determinada de signos monetarios de curso legal (pero determinable mediante la aplicación de la tasa de cambio existente para el momento del pago), o con el pago de un monto determinado en moneda extranjera, es decir, el valor nominal inicialmente pactado en el contrato. Las consideraciones precedentes nos permiten evidenciar la existencia de numerosas relaciones comerciales en las cuales el objeto de la prestación se encuentra expresado en moneda extranjera, vale decir, contratos en los que el deudor se obliga a la entrega de dinero cuyo valor está determinado en un signo monetario estable (verbigracia, el dólar estadounidense) que no es el de curso legal en el país. En dichas obligaciones pecuniarias la utilización de moneda extranjera representa una cláusula de valor, a través de la cual las partes ajustan el valor nominal de la obligación para contrarrestar los efectos de la inflación, permitiéndole al deudor liberarse con la entrega del monto prefijado en el contrato en moneda extranjera o, en su defecto, con el equivalente en moneda de curso legal (es decir, bolívares) para el momento del pago (previa aplicación de la tasa de cambio correspondiente).Precisamente, en el particular caso de las operaciones comerciales especificadas por .....en su consulta (consistentes en la venta al por mayor de productos químicos varios y lubricantes, en las cuales se emiten facturas en dólares americanos que son canceladas a la tasa de cambio del día de pago), el objeto de la prestación de sus clientes se encuentra expresado en una moneda extranjera, la cual es expresada como moneda de cuenta y utilizada como una cláusula de valor dentro*

de una obligación pecuniaria (constituida por el pago de dinero por la transferencia de los bienes adquiridos). La premisa anterior, en relación a la naturaleza de la obligación derivada de las operaciones efectuadas por.....puede ser esquematizada y explicada con mayor precisión, de la siguiente forma: es una obligación pecuniaria porque sus clientes se liberan mediante el pago de un monto determinado o determinable de dinero; se establece en moneda extranjera, toda vez que el signo monetario pactado en el contrato para fijar el valor de la prestación es el dólar estadounidense; la moneda extranjera es expresada como moneda de cuenta, en donde sus clientes cumplen su obligación con un monto equivalente en bolívares, de conformidad con la tasa de cambio vigente para el momento del pago; y, finalmente, la utilización de una moneda extranjera se erige como una cláusula de valor, ya que con ello la empresa persigue protegerse de la escalada inflacionaria existente en el país, al amparo de la estabilidad de dicha moneda, con lo cual el cliente quedará obligado a cancelar una cantidad de bolívares equivalente al monto de dólares prefijado en el contrato, según la tasa de cambio vigente para el momento del pago....."

".....Si bien no existe un acuerdo unánime entre los autores en cuanto a qué debe entenderse por impuestos indirectos (concepto éste que ineludiblemente se contrapone, dentro de los distintos criterios clasificadores de este tipo de tributos, al de impuestos directos), las diferentes definiciones aportadas por la doctrina permiten establecer determinadas características fundamentales de esta categoría jurídica. Así, serán indirectos aquellos impuestos que permiten su traslación, de forma tal de concederle al sujeto obligado la posibilidad de obtener de otra persona el reembolso del tributo pagado, estando normalmente referidos a la transferencia de bienes o servicios, a su consumo o a su producción. Estas características nos permiten clasificar dentro de este grupo de impuestos, al tributo creado mediante la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor. En efecto, dicho texto legal prevé un impuesto que grava la venta e importación de bienes muebles corporales y la prestación e importación de servicios (hechos imponibles), estableciendo el traslado de la carga impositiva soportada por los sujetos pasivos (vale decir, los importadores, vendedores de bienes y prestadores de servicios) a los adquirentes y receptores de los mismos. De esta manera, se podría afirmar que la obligación tributaria generada con ocasión de la aplicación de la Ley in comento presenta tres fases: la traslación del gravamen por parte de los importadores, los vendedores de bienes y los prestadores de servicios, a los adquirentes y receptores (artículo 27 de la Ley in comento); la determinación del impuesto debido mediante el mecanismo de deducción de débitos y créditos fiscales (artículos 31 y siguientes); y la declaración y enteramiento al Fisco Nacional del impuesto resultante como consecuencia de dicho mecanismo (artículos 42 y siguientes). Ahora bien, tal como se señaló anteriormente, el artículo 14 del Código Orgánico Tributario establece que, en general, la obligación tributaria únicamente surgirá entre un sujeto activo (el Estado) y un sujeto pasivo, entendiéndose éste como la persona con respecto a la cual el hecho imponible ocurre o se configura, quedando, en consecuencia, obligada el pago del impuesto; en nuestro ordenamiento jurídico, según lo dispone el artículo 19 del citado Código, existen dos tipos de sujetos pasivos: los contribuyentes y los responsables. En el particular caso del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al

Mayor, en virtud de su naturaleza de impuesto indirecto, los sujetos pasivos serán las personas que vendan o importen bienes, o presten o importen servicios, ya sea en calidad de contribuyentes o de responsables , siempre que dichos bienes y servicios se encuentren gravados. Los adquirentes o receptores de bienes y servicios no son sujetos pasivos de este impuesto, al no ocurrir o verificarse con respecto a ellos el hecho imponible generador del gravamen, como es la venta, importación o prestación de servicios; dichas personas son las destinatarios económicos del tributo más no sus destinatarios legales, no participando de la obligación tributaria consagrada en el Código Orgánico Tributario. Es por ello que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 del mencionado texto legal, las personas adquirentes o receptoras de bienes y servicios únicamente estarán obligadas a soportar el traslado del impuesto por parte de los contribuyentes o responsables, siempre que dichos bienes y servicios se encuentren gravados (es decir, que constituyan hechos imponibles y no se vean beneficiados por alguna exención o exoneración tributaria), no estando sujetas al cumplimiento de los deberes que impone la obligación tributaria a los sujetos pasivos del tributo. Lo anterior nos lleva a distinguir la existencia de dos obligaciones cuando se venden bienes o se prestan servicios gravados con el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor: por una parte, una obligación pecuniaria de carácter tributario (en los términos del artículo 14 del Código Orgánico Tributario), establecida en virtud de un mandato legal, según la cual los vendedores de bienes y los prestadores de servicios, en su condición de sujetos pasivos, deberán trasladar la carga impositiva a sus clientes, determinar la cantidad a pagar previa deducción de los créditos fiscales y enterar al Fisco Nacional el monto resultante de dicha determinación; y por la otra parte, una obligación también pecuniaria pero de carácter contractual, en virtud de la cual los mencionados clientes se comprometen al pago de la contraprestación pactada por la adquisición de los bienes o la recepción de los servicios (lo cual lleva incorporado una carga impositiva como consecuencia de la aplicación de citado impuesto). La Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor contiene en su artículo 8 una enumeración de los hechos imponibles de este tributo, incluyendo, entre otras actividades y operaciones, la venta de bienes muebles corporales (numeral 1). Dicho hecho imponible es definido en el artículo 9 del mismo texto legal, como la transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso (numeral 1). Los precitados artículos permiten determinar el aspecto material del hecho imponible, el cual, como se estableció en la primera parte de este escrito, constituye el conjunto de actividades, negocios jurídicos u operaciones que la ley presupone como tipificadoras del tributo y generadoras de la obligación de pagarlo. De esta manera, el legislador especial precisa aquellas actividades cuya realización traerá como consecuencia el traslado del impuesto a su destinatario económico por parte del sujeto pasivo, viéndose posteriormente éste obligado a determinar y enterar el monto debido al Fisco Nacional. No obstante, es igualmente imperioso establecer el aspecto temporal de dicho hecho imponible, vale decir, el momento preciso en que éste se perfecciona dando nacimiento a la obligación de pagar el tributo, ya que, tal como se indicó en la primera parte de este escrito, la cercanía en el tiempo entre el momento en que se hace exigible la obligación tributaria (declaración o enteramiento al Fisco

Nacional) y la ocurrencia o perfeccionamiento del hecho imponible , acentúa la necesidad de determinar ab initio la base imponible, con el fin de concretar aquellos aspectos esenciales de la obligación tributaria que requieren un quantum que los anticipe y configure. Al respecto, el artículo 10 de la Ley en estudio consagra lo siguiente:(...) La mención final del numeral transcrito, deja fiel constancia de la intención del legislador de sujetar el nacimiento de la obligación tributaria al primero de los acontecimientos vinculados a la venta de bienes muebles que se verifique, precisando en una concreta, exacta y más inmediata unidad de tiempo, la magnitud de la deuda del vendedor de bienes muebles frente al Fisco Nacional. Como ya se señaló, para determinar el monto a pagar por el sujeto pasivo de dicha obligación tributaria, se requiere aplicar la alícuota impositiva correspondiente a una magnitud o expresión numérica del referido hecho imponible; en otra palabras, dada la naturaleza pecuniaria de la obligación tributaria, en donde su hecho generador representa una manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo, es necesario fijar la base imponible del impuesto para poder precisar el gravamen que recae sobre la venta de bienes muebles, es decir, para reconocer la existencia y fijar el monto de la referida obligación. Ello lo realiza el legislador especial al disponer en el artículo 18 de la Ley in comento que la base imponible en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien (Resaltado por esta Gerencia). Así, el monto del precio pactado en la operación como contraprestación a la venta, es el parámetro utilizado para determinar la cuantía de la obligación tributaria, previa aplicación de la alícuota impositiva correspondiente. Sin embargo, las circunstancias que explican la existencia de un momento específico, concreto e inmediato en el cual nace la obligación tributaria (aspecto temporal del hecho imponible) y el establecimiento ab initio de la magnitud o cuantificación del objeto del hecho imponible (base imponible), no excluyen la posibilidad que una vez definido lo anterior, se presenten correcciones en la determinación de la deuda del sujeto pasivo, de manera tal que ésta se ajuste con mayor exactitud a la operación económica en la que se fundamenta, la cual puede sufrir modificaciones respecto a la forma en que fue originalmente pactada. Es por ello que al parámetro elegido para el establecimiento de la obligación tributaria, el legislador le incorpora otros elementos determinadores según lo previsto en el artículo 21 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor: (...omissis...) Igualmente, considera en el artículo 23 el tratamiento para determinar la base imponible de la operación en caso de ser pautada en moneda extranjera: (...omissis...) De la lectura de las normas transcritas, se pueden extraer algunos aspectos de suma importancia para el análisis del caso concreto. En primer término, de la propia voluntad legislativa surge la conclusión que el hecho de que con posterioridad a la facturación de la operación correspondiente, se presenten ajustes en el precio convenido para ello, en ningún caso puede interpretarse como una violación de los principios y normas referentes a la temporalidad del hecho imponible y al cálculo de la base imponible; por el contrario, las adiciones y sustracciones previstas en el artículo 21 eiusdem son una evidente consecuencia de unas disposiciones que, de suyo, prefiguran la necesidad de ajustar los parámetros y condiciones que el legislador consideró impostergable fijar en un primer momento, con el objeto de adecuar los efectos

Sobre este tema es importante resaltar, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ya ha ratificado el criterio de instancia sobre la improcedencia de la aplicación del Artículo 51 del Reglamento por razones de violación del principio de legalidad[120].

---

surgidos en razón de la aplicación del tributo, a la realidad económica de la cual se derivan. Por otra parte, se observa que el precio facturado en la venta de bienes muebles, el cual se configura como base imponible de una operación gravada con el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, puede sufrir modificaciones que necesariamente deberán ser computadas (es decir, adicionadas o sustraídas según sea el caso) para determinar dicha base de imposición, a los efectos de la declaración mensual del contribuyente. De esta manera, si al contratarse la venta de bienes muebles (lo que constituye un hecho imponible del tributo en cuestión) se establece una cláusula para ajustar el valor de la obligación pecuniaria, la modificación acaecida con ocasión de la aplicación de dicha cláusula debe ser computada para determinar la base imponible correspondiente a dicha venta, toda vez que, en los términos del artículo 21 eiusdem, constituye un concepto cargado o cobrado en adición al precio convenido para una operación gravada, más específicamente, un ajuste de valor pactado al celebrarse el contrato. Dentro de los mencionados ajustes previstos por el legislador, el artículo 23 eiusdem reconoce la posibilidad de expresar el precio de la operación gravada (y con ello la base imponible) en una moneda extranjera, lo cual, tal como se expuso en la segunda parte de este escrito, constituye una cláusula de valor utilizada frecuentemente en los países de economía inflacionaria para ajustar el valor de las obligaciones pecuniarias; en estos casos, la moneda extranjera funge como un parámetro fijo y estable para ajustar el valor nominal de las deudas contraídas en dinero. Empero, la obligación tributaria (entre el Estado y el sujeto pasivo-vendedor de bienes muebles) determinada al momento de la ocurrencia del hecho imponible, se establece siempre en moneda de curso legal, por lo que la base imponible en moneda extranjera deberá expresarse en bolívares a los fines de la determinación y enteramiento del impuesto a pagar al Fisco Nacional, sin perjuicio de que su uso como cláusula de valor conlleve a un ajuste posterior. Finalmente, debe señalarse la circunstancia que los únicos ajustes de valores excluidos a los fines del cálculo de la base imponible, serán aquellos que ya hubiesen sido gravados por este mismo impuesto".

120 Indica la jurisprudencia señalada que:*"Aplicando estas ideas al caso de autos, el hecho imponible es, la prestación del servicio y este hecho imponible se perfecciona a través de algunos de los elementos señalados en el artículo 13, literal e), numeral 3 de la ley: la emisión de la factura, la ejecución de la prestación, el pago, el momento en que sea exigible la contraprestación o el momento en que se entregue el bien o se ponga a disposición del adquirente, lo que ocurra primero. Ahora bien, producido el hecho imponible, ¿puede variar la base imponible por efecto de la variación del tipo de cambio? La Administración invoca el artículo 51 del Reglamento General de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conforme al cual "...cuando se realicen ventas de bienes o prestaciones de servicios y el precio esté expresado*

5.5. Ajustes a la Base Imponible.

Tomando en cuenta que los elementos que integran el monto que configura la base imponible del IVA, pueden estar sujetos a diversas condiciones que ocasionen su modificación en el tiempo, la normativa del IVA recoge varias situaciones en las que es

---

en moneda extranjera, se establecerá la equivalencia en moneda nacional. Si el precio y demás componentes de la operación estuviere, según el contrato, sujeto a modificación del tipo de cambio, la diferencia positiva o negativa que se produzca al efectuarse el pago del bien o servicio adquirido, se deberá considerar, por constituir una corrección del precio, para ajustar la base imponible y determinar el impuesto. Tal ajuste se practicará emitiendo la correspondiente nota de débito o de crédito". Sin embargo, el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que la equivalencia entre la moneda extranjera y la moneda nacional, se hará "al tipo de cambio corriente en el mercado del día en que ocurre el hecho imponible". De tal manera, que la determinación de la base imponible cuando se trate de ventas o prestación de servicios en moneda extranjera se hará con arreglo al tipo de cambio de un día específico: El día en que ocurre el hecho imponible. Y el hecho imponible, en el presente caso, ocurre o se perfecciona conforme el artículo 13.e.3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, "...cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiere sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero". Lo dispuesto en los expresados artículos 25 y 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado priva sobre lo establecido en el artículo 51 del Reglamento de dicha ley, pues conforme el artículo 2 del Código Orgánico Tributario de 1994, las leyes y actos con fuerza de ley están jerárquicamente por encima de las reglamentaciones. Norma que concuerda con el numeral 10 del artículo 236 de la Constitución, el cual faculta al Presidente de la República para reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito o razón de la ley. De tal manera, que el artículo 51 del Reglamento General de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no enerva lo señalado en los artículos 25 y 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni puede modificar los elementos constitutivos de la base del cálculo del tributo, por ser materia de reserva legal conforme el artículo 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable por razones temporales. (Sentencia N° 051-2006 de fecha 8 de marzo de 2006 del Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, caso *ZARAMELLA & PAVAN CONSTRUCTION COMPANY, S.A*, ratificada en consulta mediante sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de noviembre de 2009)". Sobre este tema véase: CASTILLO CARVAJAL, Juan C. *Inconstitucionalidad del gravamen con el IVA de las diferencias cambiarias* en Revista de Derecho Tributario Nro. 106, Abr-May-Jun 2005, AVDT Legislec Editores Caracas 2005.

preciso realizar un ajuste a la base imponible, para mejor acomodarla a la realidad cuantitativa del hecho imponible. En este sentido, los ajustes a los que se hace aquí referencia atañen a la valoración del hecho imponible en su enfoque económico, y no a las posibles modificaciones que puede sufrir el proceso de determinación de la cuota tributaria, ya en un siguiente plano; es decir, por cambios que puedan afectar a los débitos o créditos del IVA, tales como una diferencia en la alícuota aplicable, un error en la temporalidad del período de imposición que debe tomarse en cuenta, la posterior nulidad de la operación, etc.

a) Ajustes de precios que afecten operaciones gravadas y exentas.

(Reglamento Art. 52) *Cuando se realicen ajustes de precio, actualizaciones, comisiones, intereses y otros conceptos que afecten a operaciones gravadas y exentas del impuesto, deberán prorratearse las cantidades respectivas de los mismos, para ajustar la base imponible del impuesto en el correspondiente período de imposición.*

Indica la norma reglamentaria, siendo cónsona con el resto de la normativa que contempla siempre un manejo proporcional de los efectos que puedan tener en la determinación del IVA las realización por un mismo contribuyentes de operaciones gravadas y exentas, que para el caso de modificaciones de alguno de los elementos que integran la base imponible y que a su vez afecten ambos tipos de operaciones, deberá entonces realizarse el cálculo de un prorrateo que permita ajustar proporcionalmente la base imponible del IVA. Esto tiene sentido, ya que es de suponerse que el cambio que afecte los elementos de la base imponibles de este tipo de operaciones alterará la magnitud de dichos montos de forma proporcional.

b) Ajuste del precio original por rebajas o descuentos aplicables con posterioridad al hecho imponible.

(Reglamento Art. 53) *Los vendedores o prestadores de servicios cuando otorguen bonificaciones, descuentos normales comerciales u*

otras deducciones admitidas respecto del precio o remuneración facturado y no indiquen su monto por no poder determinarlo al emitir la correspondiente factura o comprobante equivalente, deberán emitir con posterioridad la respectiva nota de crédito a sus compradores o receptores de servicios y registrarla como sustracción del débito fiscal en el Libro de Ventas, en la fecha de esta última emisión.

En esta norma el reglamento prevé la consecuencia derivada de la regulación sobre la debida aplicación de las rebajas, descuentos o bonificaciones, como deducciones permitidas de la base imponible del IVA. En efecto, si el contribuyente concede una promoción que beneficie al cliente incidido, cuya cuantificación depende de un hecho o plazo posterior a la realización de la operación gravable, ello necesariamente afectará la base imponible del IVA que se pretendía en un principio, debiéndose aplicar un ajuste necesario con posterioridad. Este caso se puede ilustrar al emitir una factura indicando un precio a un plazo de pago determinado, con la oportunidad de que el comprador incidido pueda beneficiarse de un descuento si paga con anticipación al plazo señalado. Esta situación es futura e incierta, ya que depende de la conducta del comprador incidido. En el supuesto que se pague en el menor plazo, entonces se activará el beneficio prometido y la base imponible deberá ser ajustada, utilizando para ello los mecanismos que la ley indica, como lo es la emisión de una nueva factura que sustituya la anterior o la emisión de una nota de crédito o débito que modifique la factura original.

c) Ajuste provenientes de la devolución de depósitos o envases.

(Reglamento Art. 54) *El impuesto correspondiente a las sumas devueltas a los compradores por los depósitos dejados en garantía de la restitución de los envases de los bienes vendidos y que se adicionaron a la base imponible, se debe reducir del débito fiscal del mes en que se efectúa la devolución, emitiéndose la respectiva nota de crédito a los compradores y registrarla, en la fecha de su emisión, como sustracción del débito fiscal en el Libro de Ventas.*

Esta variación prevista por el reglamentista, y cuya mecanismo de ajuste está indicado en el LIVA en su Art. 36[121], afecta a la base imponible de aquellos bienes cuya venta estuvo acompañada de un depósito en garantía, para la devolución de los envases en los que se comercializa el producto, tal y como lo comentamos *supra* al analizar la LIVA en su artículo 23.3. En este sentido, si no se cumple la excepción contemplada en dicha norma[122], entonces la base imponible calculada al momento del acaecimiento del hecho imponible debe incluir el monto del depósito entregado. Sin embargo, dicha cantidad está sujeta a la condición de su posterior retorno y siendo éste el caso, deberá modificarse la base imponible del IVA, por cuanto el precio ya no debe incluir la cantidad dada en garantía.

d) Fijación del precio con fecha posterior a la venta

(Reglamento Art. 40) *En las ventas de bienes muebles corporales en que el precio se fijará en una fecha posterior a la facturación o entrega de los bienes, debe determinarse en la factura un precio mínimo de referencia, que constituirá la base imponible en el período de imposición*

---

121 LIVA Artículo 36 "*Para la determinación del monto de los débitos fiscales de un período de imposición se deducirá o sustraerá del monto de las operaciones facturadas el valor de los bienes muebles, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período de imposición, siempre que se demuestre que dicho valor fue previamente computado en el débito fiscal en el mismo período o en otro anterior y no haya sido descargado previamente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de esta Ley. Al monto de los débitos fiscales determinados conforme a esta Ley, se agregarán los ajustes de tales débitos derivados de las diferencias de precios, reajustes y gastos; intereses, incluso por mora en el pago; las diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda, y, en general, cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente, a menos que se acredite que ella fue restituida al respectivo comprador, adquirente o receptor de los servicios. Estos ajustes deberán hacerse constar en las nuevas facturas a que se refiere el artículo 58 de esta Ley, pero el contribuyente deberá conservar a disposición de los funcionarios fiscales el original de las facturas sustituidas mientras no esté prescrito el impuesto.*"

122 "(...) *excepto si dichos depósitos están constituidos en forma permanente en relación con un volumen determinado de envases y el depósito se ajuste con una frecuencia no mayor de seis meses, aunque haya variaciones en los inventarios de dichos envases.*"

en que se haga la facturación o entrega de los bienes; sin perjuicio de los ajustes posteriores del precio y la determinación definitiva del impuesto mediante las notas de débito y de crédito que correspondan.

Finalmente el Reglamento contempla una posible modificación de la base imponible del IVA, cuando se trata de las operaciones a precio futuro; es decir, ventas que se concretan y ejecutan en un momento dado, pero con el entendido de sujetar el precio final a una determinación futura. Siendo que en este caso, por cuanto el evento de temporalidad del hecho imponible da origen a la obligación del IVA, desde el propio momento en que se emite la factura o se hace entrega de la propiedad del bien, resulta necesario estimar un precio a efectos referenciales, sobre el cual aplicar la alícuota del IVA vigente. Una vez que suceda la circunstancia futura que se pactó entre las partes, el precio puede haberse incrementado o disminuido, y por lo tanto, será necesario ajustar la base imponible del IVA para reflejar la realidad de la operación gravable.

Bibliografía

CASTILLO CARVAJAL, Juan C. *Inconstitucionalidad del gravamen con el IVA de las diferencias cambiarias,* en Revista de Derecho Tributario Nro. 106, Abr-May-Jun 2005, Legislec Editores, AVDT. Caracas, 2005.

QUINTANA CALEBOTTA, Eduardo, *El IVA en Venezuela,* SENIAT, Caracas, 2000.

LISTO CUESTA, María, *Doctrinas Tributarias* en Revista de derecho Financiero Nro. 1 enero-marzo 2004. Ed. Tahmer, Asovedefi, Caracas 2004.

MONTERO TRAIBEL, José Pedro *IVA Análisis del Impuesto al Valor Agregado, Evolución/estructura/liquidación estudio comparativo entre Uruguay y Venezuela.* Ed. Vadell Hermanos, Valencia-Caracas, 2000.

SENIAT. Doctrina Tributaria, Tomo 11, Año 2003 Ed. SENIAT, Caracas, 2007.

URSO CEDEÑO, Giuseppe y DIAZ IBARRA Valmy. *El IVA Una década de Jurisprudencia en Venezuela* (1994-2004). Ed. Torino, Caracas 2004.

_____. *El IVA Jurisprudencia Escogida* (2204-2009). Ed. Torino, Caracas 2010.

VILLASMIL, Fernando. *Determinación de la Base Imponible del Impuesto al Valor Agregado y Aproximación al Cálculo de la Brecha de Recaudación. Aplicación para Venezuela* en Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura, Vol. VII, No. 2 (jul-dic), Banco Central de Venezuela, Caracas, 2001.

6. Determinación de la cuota tributaria

Juan Carlos Fermín Fernández*

6.1. Introducción

A los fines de la determinación de la cuota tributaria a pagar a la Tesorería Nacional por concepto de Impuesto al Valor Agregado, la ley venezolana adopta el método de *"sustracción sobre base financiera"*, en su modalidad de *"crédito de impuesto"* o *"impuesto contra impuesto"*, el cual consiste, fundamentalmente, en restar o deducir de los impuestos (*débitos fiscales*) trasladados o repercutidos por el contribuyente con motivo de la realización de operaciones gravadas, los impuestos (*créditos fiscales*) pagados o soportados por él en sus importaciones o compras de bienes muebles y recepción de servicios.

A través de este mecanismo (repercusión o traslación del impuesto y deducción del impuesto soportado), el legislador tributario busca asegurar que el impuesto recaiga efectivamente sobre

* Abogado-UCAB. Curso de Especialización en Derecho Tributario-UCV. Profesor en la Maestría de Gerencia Tributaria de la Empresa-UNIMET. Ex-Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT. Ex-miembro del Consejo Directivo y Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asociado del Escritorio Rodríguez & Mendoza.

el consumidor o usuario final de los bienes y servicios, en cuanto titulares de la capacidad contributiva que se pretende gravar con el establecimiento de este tributo.

6.2. La traslación jurídica o repercusión del iva

En los sistemas de imposición al consumo del tipo valor agregado, el sujeto al cual la ley pretende gravar es, en última instancia, el comprador o usuario final de los bienes y servicios sometidos a imposición, y no a aquéllos definidos en la ley como contribuyentes ordinarios del impuesto (vendedores y prestadores de servicios).

Para que la carga tributaria llegue, efectivamente, a incidir sobre el consumidor o usuario final del bien o servicio, la ley impone a los contribuyentes ordinarios del IVA, el deber de *trasladar* o exigir el pago del correspondiente impuesto, a los adquirentes de los bienes vendidos o receptores de los servicios prestados. En este sentido, la *traslación* o *repercusión* del impuesto (o *débito fiscal* como es denominado en la ley), es el instrumento jurídico escogido por el legislador para desplazar la carga tributaria hacia adelante, entre los distintos sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, hasta llegar al consumidor final, el cual, a pesar de ser ajeno a la realización del hecho imponible, está obligado a soportar la peso económico que representa el tributo.

Además de la función que cumple este instituto dentro del procedimiento de aplicación del IVA, como mecanismo de traslación, hacia adelante, de la carga tributaria, la *repercusión* constituye, asimismo, uno de los elementos esenciales para la determinación del impuesto que el sujeto pasivo está obligado a ingresar el Fisco Nacional, pues, la cantidad a pagar por concepto de este tributo al final del respectivo período de imposición, se determina restando de los *débitos fiscales* trasladados o repercutidos en el período, los impuestos (*créditos fiscales*) soportados por el contribuyente ordinario en sus compras o importaciones de bienes muebles y recepción de servicios destinados a la realización de operaciones gravadas.

La repercusión del tributo sólo opera en aquellas operaciones de carácter bilateral (ventas y prestaciones de servicios), en las cuales no existe identidad entre el sujeto pasivo y aquél que debe soportar el gravamen (sujeto repercutido). En este sentido, no hay repercusión del impuesto en las ventas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por sujetos no domiciliados en el territorio venezolano, pues, en estos casos, el comprador de los bienes o receptor del servicio en el país, no soporta el impuesto por repercusión del vendedor o prestador del servicio, sino que lo paga directamente al Estado, en su condición de ***responsable***. Tampoco existe repercusión en las importaciones de bienes muebles corporales ni en los supuestos de retiro o desincorporación de bienes muebles o consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad económica del contribuyente, pues, en estos casos el impuesto que grava dichas operaciones es pagado directamente por el propio sujeto pasivo. Obviamente, tampoco habrá repercusión en los supuestos de ventas o prestaciones de servicios no sujetas, exentas o exoneradas del pago del impuesto. En el primer caso, por no verificarse el hecho imponible del tributo, y en los dos últimos, porque la calificación de una actividad como exenta o exonerada del IVA, tiene por efecto evitar la traslación del impuesto a los compradores o receptores de los bienes o servicios amparados por el beneficio.

La *traslación* o *repercusión* del IVA no debe confundirse con la figura de la *traslación económica del impuesto*, ya que ésta consiste, fundamentalmente, en el desplazamiento de la carga tributaria que efectúa el sujeto gravado por la ley hacia terceros (normalmente a través del incremento de los precios de los bienes o servicios), sin que exista previsión normativa alguna que imponga o autorice dicha traslación, y sujeta a las condiciones de la oferta y la demanda. En la IVA, la repercusión del impuesto se encuentra establecida expresamente en la Ley, y se traduce para los sujetos pasivos en el deber de desplazar, hacia adelante, la carga tributaria, hasta llegar al consumidor final, a riesgo de responder ante el Fisco por el impuesto dejado de repercutir.

Al lado del deber que tienen los contribuyentes ordinarios (vendedores y prestadores de servicios gravados) de trasladar el

impuesto o *débito fiscal*, la ley impone igualmente al comprador o beneficiario del servicio, la correlativa obligación de soportar la carga fiscal que le ha sido trasladada, siendo nula, en consecuencia, cualquier estipulación, pacto o convenio celebrado entre ambos sujetos para sustraerse, indebidamente, del cumplimiento de sus respectivos deberes.

6.3. El crédito fiscal

6.3.1 Consideraciones generales.

Como mencionáramos precedentemente, el IVA venezolano adopta, para la determinación del mayor valor incorporado en cada una de las fases del circuito económico, el método de *"sustracción sobre base financiera"*, en su modalidad de *"crédito de impuesto"* o *"impuesto contra impuesto"*, en virtud del cual, el sujeto pasivo sólo está obligado a pagar al Fisco, a título de impuesto, la cantidad que resulte de restar del monto de los impuestos (*débitos fiscales*) repercutidos en el respectivo período de imposición, los impuestos soportados por él con motivo de la importación o adquisición de bienes y servicios gravados.

La deducción del impuesto (o *crédito fiscal*) soportado por los sujetos pasivos es la que va a permitir, dentro del procedimiento técnico de aplicación del IVA, que el gravamen recaiga, exclusivamente, sobre el valor agregado en cada una de las etapas del circuito de producción, distribución y comercialización, garantizando así, en el plano interno, la neutralidad fiscal que preside la aplicación de este tributo.

Aun cuando un importante sector de la doctrina tributaria considera que el derecho a la deducción del IVA soportado, constituye un *crédito de impuesto* o crédito tributario que participa de la misma naturaleza jurídica de los derechos de crédito frente el fisco, tal posición no es sostenible en nuestro país, pues, la ley expresamente niega a los *créditos fiscales* soportados por los contribuyentes ordinarios en sus importaciones o adquisiciones de bienes y servicios, la naturaleza jurídica de los créditos contra el Fisco, derivados del pago de tributos o sus accesorios, o por

cualquier otro concepto distinto del previsto en la Ley de IVA. En efecto, la Ley del IVA, en su artículo 31, establece que:

> **"Dada la naturaleza de impuesto indirecto del tributo establecido en esta Ley, el denominado crédito fiscal sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto establecido en la ley y sólo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que ella se refiere. En consecuencia dicho concepto no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra la República por concepto de tributos o sus accesorios a que se refiere el Código Orgánico Tributario, ni de crédito alguno contra la República por ningún otro concepto distinto del previsto en esta Ley."**

Al no tener la naturaleza jurídica de un crédito contra el Fisco o de un crédito de impuesto, no será legalmente posible para los contribuyentes ordinarios del IVA, reclamar del Estado la repetición o reintegro del impuesto soportado que no haya podido deducir de los *débitos fiscales,* ni oponerlos en compensación o cederlos a terceros para la extinción de deudas tributarias, salvo las excepciones expresamente establecidas en la Ley (v gr. regímenes de recuperación para exportadores, proyectos industriales en etapa pre-operativa y agentes diplomáticos y consulares).

6.3.2. Requisitos de deducibilidad de los créditos fiscales

6.3.2.1. Requisitos subjetivos

Según la Ley de IVA, el derecho a la deducción del impuesto soportado con motivo de la importación o adquisición de bienes muebles corporales y recepción de servicios gravados, sólo puede ser ejercido por aquellos sujetos calificados como *contribuyentes ordinarios* de este tributo, en razón de realizar, como parte de su objeto, giro o actividad económica *habitual,* las operaciones, actos o negocios jurídicos definidos en la Ley como hechos imponibles.

Por tanto, no tendrán el carácter de *impuestos deducibles* o *créditos fiscales*, los impuestos soportados por los usuarios o consumidores finales de los bienes o servicios sometidos a gravamen, ni por aquellos sujetos cuya actividad económica habitual consista, exclusivamente, en la realización de operaciones no sujetas, exentas o exoneradas del pago del impuesto, quienes, a los efectos de la Ley, se asimilan a los consumidores finales.

6.3.2.2 Requisitos objetivos

6.3.2.2.1. Ámbito espacial

En razón del carácter territorial del impuesto, los sujetos pasivos sólo podrán deducir, el IVA (crédito fiscal) soportado por ellos en sus compras o importaciones de bienes y recepción de servicios efectuadas en el territorio nacional, no siendo admisible, en consecuencia, la deducción en Venezuela del IVA pagado por un contribuyente ordinario en otro Estado.

6.3.2.2.2. Afectación de los bienes y servicios a la realización de actividades gravadas

La Ley de IVA acoge el denominado principio de afectación, de acuerdo con el cual, sólo podrá deducirse como *crédito fiscal*, el IVA soportado por un contribuyente ordinario con motivo de la importación o adquisición de bienes muebles y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones gravadas (esto es, que generen *débito fiscal* o se encuentren sujetas a la alícuota impositiva del 0%).

Por tanto, para gozar del derecho a la deducción del IVA, no basta con tener la condición de contribuyente ordinario, sino que es necesario, además, que los bienes o servicios cuya adquisición dio lugar al pago del impuesto, sean afectados o destinados por el contribuyente a la realización de actividades gravadas. Por el contrario, no podrá ser deducido como *crédito fiscal* y, en consecuencia, se considerará como parte del costo de los bienes o servicios adquiridos o recibidos, el impuesto soportado con motivo

de la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de actividades no sujetas, exentas o exoneradas del pago del impuesto.

La no deducibilidad del impuesto en los casos de operaciones no sujetas, exentas o exoneradas, ha sido considerada por algún sector de la doctrina tributaria como una consecuencia lógica del mecanismo de aplicación del impuesto, ya que al no generar tales operaciones *débitos fiscales*, no es posible, en la práctica, deducir los impuestos soportados en las fases anteriores. No obstante, un sector de la doctrina tributaria se pronuncia contra el establecimiento de exenciones (o exoneraciones) en el IVA, sin derecho a la deducción o recuperación del impuesto soportado, por considerar que esto atenta contra el principio de neutralidad del impuesto. En opinión de estos autores, negar el derecho a deducir o recuperar el IVA a los sujetos que realicen actividades exentas, hace que el impuesto se convierta en un costo que sólo podrá recuperarse mediante su traslación al precio o contraprestación de los bienes o servicios objeto de su actividad, afectando de esta forma la neutralidad del impuesto, especialmente en aquellos casos en que la exención opere en una fase intermedia o anterior a la venta o prestación de servicios al consumidor final, debido al efecto de acumulación o *piramidación* del impuesto que ello genera.

En el caso del IVA soportado con motivo de la adquisición de bienes y servicios utilizados *simultáneamente* en la realización de actividades gravadas y actividades no sujetas, exentas o exoneradas, deberá aplicarse, en caso de que no sea posible determinar la parte del crédito fiscal imputable a las actividades gravadas, la denominada *regla de prorrata*, según la cual, el monto de los créditos fiscales deducibles viene determinado por la proporción que las operaciones sujetas representen en el total de operaciones efectuadas por el contribuyente en el respectivo período de imposición.

6.3.2.2.3. Vinculación con la actividad económica habitual del contribuyente

La Ley de IVA, en su artículo 33, condiciona el derecho a la deducción del impuesto, a que los bienes o servicios importados o adquiridos **"correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente..."** El artículo 55 del Reglamento General de la Ley de IVA de 1999 dispone, por su parte, que:**"Se considera crédito fiscal aquél que provenga del impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad habitual del contribuyente, comprendiéndose entre ellos los provenientes de las adquisiciones e importaciones de bienes del activo circulante y del activo fijo y de las prestaciones de servicios relacionadas con ambos activos, como también los impuestos soportados al efectuar los gastos generales necesarios del contribuyente..."**

De conformidad con lo establecido en las normas de la Ley de IVA y de su Reglamento General antes citadas, para que proceda la deducción del impuesto será preciso establecer, además de la sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por el contribuyente, si el respectivo bien o servicio constituye o no un costo o gasto ***necesario*** para la realización de dichas operaciones, no siendo admisible, en principio, la deducción del IVA pagado por la adquisición de bienes o servicios que no guarden relación directa o no contribuyan al desarrollo de su actividad económica habitual.

6.3.2.2.4. Requisitos formales.

La Ley de IVA exige, asimismo, para ejercicio del derecho a la deducción, que la operación por la cual se soportó el impuesto se encuentre debidamente documentada en factura (o comprobante, documento equivalente o sustitutivo de la factura), la cual deberá contener, con carácter obligatorio, los datos y requisitos señalados en la Ley, o que establezca la Administración tributaria.

La factura (o documento análogo) tiene en la mecánica de aplicación del IVA una importancia fundamental, ya que no sólo es el instrumento a través del cual se realiza la repercusión del impuesto, sino, también, el documento justificativo del derecho a la deducción, derecho éste que, como regla general, sólo podrá ejercerse una vez que el contribuyente haya recibido de su proveedor la factura original que demuestra la efectiva repercusión del impuesto, y siempre que, por supuesto, se cumplan los demás requisitos (*subjetivos* y *objetivos*) de deducibilidad de los créditos fiscales establecidos en la Ley.

En los casos de importaciones de bienes muebles corporales, y de venta de bienes o prestación de servicios por parte de sujetos no domiciliados en el país, el documento que acredita el derecho a la deducción del impuesto, es la Planilla de Liquidación de Gravámenes o de Declaración y Pago del IVA que demuestra el ingreso efectivo del impuesto a la cuenta del Fisco Nacional.

De igual forma la ley condiciona el derecho a la deducción del crédito fiscal, a la inscripción del contribuyente ordinario en el Registro respectivo (Registro Único de Información Fiscal, RIF), requisito éste que se exige, asimismo, en relación con el proveedor de los bienes y servicios.

6.4. Otras limitaciones

Además de los requisitos o condiciones analizados en los capítulos precedentes, la Ley de IVA niega el derecho a deducir como *crédito fiscal*, el monto del impuesto soportado por los contribuyentes ordinarios, en exceso del impuesto que resultaba legalmente procedente, dejando a salvo el derecho del sujeto repercutido a exigir de su proveedor la repetición del IVA pagado en exceso.

Por otra parte, los sujetos que pierdan la condición de contribuyentes ordinarios del impuesto, como consecuencia del cese del objeto, giro o actividad del negocio, sólo podrán deducir el saldo o excedente de créditos fiscales existente a su favor, de los débitos fiscales generados con motivo del cese de actividades

o de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes muebles que los componen. Por tanto, aun cuando la Ley no lo señala expresamente, es evidente que si después de la liquidación o venta de la empresa o de los bienes muebles que la componen, todavía subsiste un excedente de créditos fiscales a favor del contribuyente, éste deberá asumir el costo que representa el impuesto, sin posibilidad alguna de solicitar al Fisco la devolución o recuperación del IVA que no hubiere podido deducir.

La situación antes descrita se presenta igualmente, en aquellos casos en que la pérdida de la condición de sujeto pasivo del impuesto, no es consecuencia de un cese definitivo de actividades, sino de una reforma legal que declara no sujetas, exentas o exoneradas las operaciones realizadas por el contribuyente, privándolo de la posibilidad de generar débitos fiscales contra los cuales deducir el excedente de créditos fiscales existente a su favor para la fecha de entrada en vigencia de la Ley.

Según el artículo 41 de la Ley de IVA, el derecho a la deducción de los créditos fiscales es de carácter personal y, como tal, no podrá ser cedido o transferido a terceros por el contribuyente, salvo los casos de fusión o absorción de sociedades, en los cuales, la sociedad subsistente o resultante de la fusión, tendrá derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por las empresas fusionadas. La imposibilidad de transferir de los créditos fiscales es consecuencia del principio general que rige este tributo, según el cual, el derecho a la deducción sólo puede ser ejercido por el sujeto que pagó o resultó efectivamente repercutido por el impuesto.

6.5. Caducidad del derecho a la deducción del IVA

A diferencia de otras legislaciones, como la española, que someten el ejercicio del derecho a la deducción a plazos de caducidad, no existe en la Ley de IVA venezolana norma alguna que establezca límites temporales al ejercicio del mencionado derecho, lo que permite interpretar que el contribuyente que no haya podido deducir el correspondiente crédito fiscal en el periodos

en que nació su derecho a la deducción, por no existir débitos fiscales contra los cuales aplicarlos o por una simple omisión, podrá trasladarlo indefinidamente a los períodos subsiguientes hasta su deducción total.

6.6. Alícuota o tipos impositivos

La Ley del IVA prevé una alícuota impositiva de aplicación general a las operaciones gravadas, la cual debe ser fijada anualmente en la Ley de Presupuesto, entre un límite mínimo (actualmente del 8%) y un límite máximo (del 16,5%).

Además de esta alícuota general, la ley establece una alícuota impositiva de cero por ciento (0%), aplicable a las operaciones de exportación. La aplicación de la tasa del 0% a las operaciones de exportación, conjuntamente con el reconocimiento a los exportadores del derecho a la deducción y eventual recuperación del IVA soportado con motivo de estas operaciones, produce un efecto desgravatorio total, ya que evita que los productos y servicios exportados arriben al país de importación o país de destino, con la carga que representa el impuesto.

La ley ordena aplicar, asimismo, la alícuota impositiva del 0%, a las operaciones de venta de crudos efectuadas por las empresas mixtas, reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de sus filiales.

Finalmente, la ley prevé la aplicación de una alícuota adicional del diez por ciento (10%), a los bienes de consumo suntuario definidos como tales en la ley, con lo cual se pretende reducir en alguna medida el carácter regresivo de este impuesto, al hacer que los compradores de este tipo de bienes (y que poseen una mayor capacidad adquisitiva) paguen un impuesto superior al que grava a las operaciones en general.

7. Regímenes de recuperación del impuesto*

Juan C. Castillo Carvajal**

(i) La recuperación de los créditos fiscales soportados por contribuyentes exportadores del Impuesto al Valor Agregado

De conformidad con la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado[123] (en adelante LIVA), constituyen hechos imponibles de este impuesto la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios.[124] Ahora bien, tomando en cuenta que en estos supuestos el adquirente del bien o del servicio no se encuentra sometido a las normas de la LIVA, es decir, no se trata de un contribuyente ordinario de este impuesto en Venezuela y, atendiendo al hecho de que en los impuestos indirectos rige el principio de *imposición en el país de destino*, las ventas de exportación de bienes muebles y las exportaciones de servicios, están sujetas a la alícuota impositiva del cero por ciento (0%), equivalente a la no exigibilidad de suma alguna por concepto de los débitos fiscales derivados de la exportación.

Así las cosas, de conformidad con el prenombrado principio de imposición en el país de destino, los bienes y servicios exportados deben ser gravados en el país al cual se destinan y no en el

---

* El presente trabajo constituye una síntesis de los temas expuestos en el libro del autor, Repetición y recuperación de tributos en el Derecho Tributario Venezolano, Caracas, 2006.

** Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University, EE.UU. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos.
Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la UCV, y de Impuesto sobre la Renta en la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa de la Universidad Metropolitana.
Socio del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez.

123 Publicada en la Gaceta Oficial No. 38.632 del 26 de febrero de 2007.

124 Numerales 4 y 5 del artículo 3 de la LIVA.

país del cual son originarios,[125] con lo cual se procura evitar un tratamiento gravoso a las exportaciones, así como salvaguardar la competitividad de los productos nacionales en los mercados internacionales. De manera que la aplicación de la alícuota del 0% para las operaciones de exportación precavería que las exportaciones estuvieran sometidas a una doble carga tributaria: La primera, en el país de origen y, la segunda, en el país de destino. Sortear esa doble imposición económica, tal como ha sido la intención del legislador nacional en materia del IVA, tiene como propósito estimular las exportaciones de productos nacionales a mercados extranjeros, lo cual a su vez genera nuevos empleos y, en definitiva, un crecimiento de la economía.

En virtud de la aplicación de la alícuota impositiva del 0%, los exportadores de bienes y servicios no generan débitos fiscales a los cuales imputar los créditos fiscales soportados por dichos contribuyentes en la compra de bienes y servicios gravados. Así, en una venta interna, el contribuyente ordinario soporta el impuesto y luego traslada el importe tributario, mediante el débito fiscal, al adquirente del bien o del servicio vendido. Este proceso de traslación o repercusión del impuesto ocurre a lo largo del proceso de producción y comercialización, haciendo posible que la carga tributaria recaiga en el consumidor final. No obstante, en las operaciones sometidas al tipo impositivo del 0%, la traslación del impuesto resulta materialmente imposible. En virtud de lo anteriormente expuesto, la LIVA establece que los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.[126]

Legitimación activa.

En cuanto a la legitimación activa, dispone el artículo 43 de la LIVA que solamente los contribuyentes ordinarios que realicen

[125] Caso contrario, nos encontraríamos ante lo que se conoce como *exportación de impuestos.*

[126] Artículo 43 de la LIVA.

exportaciones tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados con ocasión de su actividad de exportación. Son contribuyentes ordinarios del IVA todos aquellos sujetos que con motivo de su actividad económica habitual llevan a cabo operaciones que constituyen hechos imponibles del IVA y, en consecuencia, están sometidos al pago de este impuesto y al cumplimiento de los deberes formales de este tributo. Por otra parte, es necesario que este contribuyente ordinario califique como un exportador. En este sentido, de conformidad con el Reglamento General del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado[127] (en adelante el Reglamento General de la LIVA), se entenderá por *exportador* la persona propietaria de los bienes exportados, que realice la exportación directamente, o por medio de representante legal o apoderado.[128]

Supuestos de procedencia

El artículo 43 de la LIVA establece unos presupuestos que deben verificarse de manera concurrente para que proceda la devolución de los créditos fiscales soportados por el exportador, a saber:

(i) *Debe tratarse de créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios relacionados con su actividad de exportación.* El objeto de la recuperación son los créditos fiscales soportados por el contribuyente exportador (débitos fiscales facturados por los proveedores), *no el IVA efectivamente pagado en los respectivos períodos de imposición.*

(ii) *La actividad ejecutada por el contribuyente debe calificar como una exportación en los términos de la LIVA.* En este sentido, la LIVA se encarga de precisar el alcance de las operaciones que darían lugar a la recuperación, a saber: La venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios. De acuerdo con la Ley, la venta de exportación de bienes muebles corporales

[127] Publicado en la Gaceta No. 5.363 Extraordinario, del 12 de Julio de 1999.
[128] Literal b, numeral 2 del artículo 1 del Reglamento General de la LIVA.

consiste en la enajenación en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio.[129] Por su parte, se define la exportación de servicios como la prestación de servicios cuando los beneficiarios o receptores no tengan domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero.[130]

(iii) *Los créditos fiscales a recuperar deben estar asociados necesariamente a las actividades de exportación.* Tal como hemos indicado previamente, los exportadores tienen derecho a recuperar únicamente los créditos fiscales derivados del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios asociados directamente a los bienes y servicios exportados. En consecuencia, si los exportadores efectúan también ventas en el país, tendrán derecho exclusivamente a la recuperación de créditos imputables a las ventas y servicios externos.

Así las cosas, a los fines de determinar los créditos fiscales asociados a las ventas y los servicios de exportación, *si el contribuyente no llevare contabilidades separadas*, la LIVA ordena efectuar una prorrata de las ventas de exportación y las ventas totales. El resultado de esta operación que la LIVA denomina "porcentaje de exportación", se multiplicará por el monto del crédito fiscal no deducido para determinar *el crédito fiscal recuperable*.[131] Ahora bien, si adicionalmente el contribuyente realizara ventas nacionales no gravadas (exentas, exoneradas o no sujetas), debe realizar en primer lugar la prorrata establecida en el artículo 34 de la LIVA.

En este sentido, él o los mecanismos del prorrateo antes comentados permiten determinar el crédito fiscal asociado a las actividades de exportación que sería objeto de recuperación, en aquellos casos cuando el contribuyente realiza operaciones gra-

[129] Numeral 6 del artículo 4 de la LIVA.
[130] Numeral 7 del artículo 4 de la LIVA.
[131] Parágrafo único del artículo 43 de la LIVA.

vadas, no gravadas, y locales y de exportación, respecto de los cuales resulta materialmente imposible establecer los créditos fiscales afectados a una u otra categoría. Al respecto, señalan atinadamente CARMONA y MELONE, que el prorrateo consiste en *"(...) un procedimiento objetivo en el que se prescinde de la afectación real de los distintos bienes y servicios adquiridos respecto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad. En el prorrateo, se considera a los bienes o servicios afectados a unas actividades u otras, en la misma proporción que las operaciones de dichas actividades representan respecto al total de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo"*[132]

(iv) *Otros supuestos de procedencia.* Para nosotros los presupuestos de la recuperación de créditos fiscales se encuentran representados por los extremos antes citados. No obstante, el artículo 44 de dicho instrumento normativo consagra la obligación de la Administración Tributaria de verificar una serie de requisitos relacionados con el derecho subjetivo del particular a la recuperación de los créditos fiscales.

Del nacimiento de la obligación de recuperación de los créditos fiscales derivados de la actividad exportadora.

En primer lugar, debemos llamar la atención al hecho de que una vez verificados los supuestos de procedencia de la recuperación de los créditos fiscales explicados en el epígrafe anterior, nacería en principio el derecho del particular para exigir la devolución de los créditos fiscales soportados con motivo de su actividad exportadora y, correlativamente, nacería igualmente el deber de la Administración Tributaria de reembolsar dicho importe.

Sin embargo, aunque teóricamente surja un derecho a la recuperación al verificarse los prenombrados extremos legales, el

[132] CARMONA, Juan y MELONE, Massimo: *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor*, Revista Tributum III, San Cristóbal, 1997, pág. 115.

reembolso de los créditos fiscales está condicionado a la existencia de un remanente de créditos fiscales no neutralizados con los débitos fiscales del período de imposición de que se trate. Así las cosas, el contribuyente se encuentra obligado a realizar la determinación del IVA con el propósito de calcular el crédito fiscal no deducido. A estos fines, debe proceder a deducir los créditos fiscales generados por la adquisición de bienes y servicios, *afectados indistintamente a la realización de ventas internas y externas,* de los débitos fiscales producto de sus ventas locales. Luego, el remanente de los *créditos fiscales no deducidos* se comparará con el *crédito fiscal recuperable* de acuerdo con la LIVA, resultando objeto de reembolso el monto menor que surja de la comparación entre el crédito fiscal no deducido y el crédito fiscal recuperable.

Por lo tanto, solamente en el caso de que el contribuyente no pueda *deducir íntegramente* los créditos fiscales generados por las compras de bienes y servicios afectados sin distinción a compras internas y externas, se materializaría el derecho a la recuperación. En efecto, si el contribuyente neutralizara o dedujera la totalidad de sus créditos fiscales con los débitos generados por sus ventas, no habría lugar a la recuperación bajo examen.

Se observa, pues, que el nacimiento de la obligación de devolver los créditos fiscales resulta una circunstancia compleja que presupone no solo la verificación de los supuestos de hecho específicos previstos en la Ley, sino que se encuentra además vinculada a la existencia de una porción de créditos fiscales recuperables en los términos de la LIVA.

Oportunidad para solicitar la recuperación de los créditos fiscales asociados a la actividad exportadora.

En cuanto a la oportunidad para solicitar la recuperación, la LIVA señala que el lapso de interposición sería fijado por el Reglamento. En este sentido, el artículo 6 del Reglamento Parcial No. 1 de la LIVA en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores[133] (en adelante el Reglamen-

[133] *Publicado en la Gaceta Oficial No. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003.*

to Parcial No. 1), establece que el contribuyente podrá presentar su solicitud ante la Administración Tributaria en cualquier día hábil del mes siguiente a aquél en que realice su actividad de exportación.

Ahora bien, estimamos que el plazo indicado en la norma reglamentaria no constituye un lapso de caducidad en virtud de que: (i) Solamente la Ley podría establecer los motivos para la pérdida del legítimo derecho a la recuperación que asiste al contribuyente, tomando en cuenta que se estaría afectando la propia estructura técnica del impuesto y su neutralidad, al obligar al contribuyente a soportar el impuesto que tendría que pagar el consumidor final en el circuito de comercialización; (ii) La norma reglamentaria está redactada en términos simplemente potestativos y no imperativos, es decir, no prescribe en forma alguna el deber de presentar la solicitud en dicho lapso; y finalmente,(iii) Aún cuando se estimara que el Reglamento consagra un lapso de tiempo de carácter obligatorio para presentar la solicitud de recuperación, la norma reglamentaria no prescribe ninguna consecuencia jurídica adversa derivada de la presentación extemporánea de la petición.

De la extinción de la obligación de devolución de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes exportadores.

El octavo párrafo del artículo 43 de la LIVA establece que la recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse mediante la emisión de certificados especiales de reintegro tributario (en adelante CERT) los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales, accesorios de la obligación tributaria, sanciones tributarias y costas procesales. Obsérvese que el procedimiento de recuperación, de resultar procedente, comprende idealmente tres etapas: i) La revisión de la solicitud; ii) El reconocimiento de los créditos fiscales; y iii) La emisión de los CERT que materializaría el derecho a la recuperación.

(ii) La recuperación de los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas.

La etapa preoperativa o período de desarrollo es aquel ciclo del negocio de una empresa en el cual una entidad dirige esencialmente sus recursos y esfuerzos a los fines de colocar las operaciones en actividad comercial o industrial normal. Así, las empresas en período preoperativo incurren en costos y gastos por la adquisición de bienes muebles y las recepciones de servicios, soportando consiguientemente el IVA trasladado por sus proveedores. Sin embargo, dichos entes no generan débitos fiscales, o bien generan una fracción marginal de débitos fiscales derivados de operaciones aisladas o extraordinarias,[134] por lo que estos entes se encuentran temporalmente impedidos de trasladar el impuesto soportado.

Es así como, a los fines de corregir la distorsión anotada, la LIVA prevé la recuperación de los créditos fiscales soportados por la importación o adquisición de bienes de capital, así como por la recepción de servicios, generados con motivo de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas.[135]

Legitimación activa

La legitimación activa para solicitar la recuperación corresponde a los sujetos que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas que hubieren incurrido en erogaciones generadoras de créditos fiscales con motivo de la importación y la adquisición nacionales de bienes de capital, así como por la recepción de aquellos servicios que aumenten el valor de dichos bienes o sean necesarios para que éstos presten las funciones a que estén destinados.

[134] Verbigracia, venta de materiales usados o desechos, prototipos, etc.

[135] Parágrafo primero del artículo 45 de la LIVA.

Oportunidad para solicitar la recuperación de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes durante su etapa preoperativa.

En cuanto a la oportunidad para solicitar la recuperación debemos hacer las siguientes distinciones: i) Oportunidad para presentar la solicitud de recuperación y; ii) Vigencia del régimen de recuperación de los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa. Examinemos separadamente cada uno de los anteriores escenarios.

En cuanto a la oportunidad para presentar la solicitud de recuperación, señala el numeral 1 del artículo 8 del el Reglamento Parcial No. 2 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales[136] (en adelante el Reglamento Parcial No. 2) que, dentro de los primeros 10 días continuos de cada período mensual, los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos beneficiados deberán presentar ante la Administración Tributaria una solicitud de recuperación del impuesto soportado y efectivamente pagado. En relación con este lapso, debemos señalar que estimamos que no se trata de un lapso de caducidad, pues la citada la norma no prevé ninguna consecuencia negativa por el incumplimiento de presentar la solicitud respectiva en el período de tiempo establecido en la norma reglamentaria.

Ahora bien, en relación con la vigencia del régimen de recuperación de los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa, el artículo 45 de la LIVA señala que una vez que la Administración Tributaria haya aprobado la inclusión del solicitante, *el régimen de recuperación tendrá una vigencia de cinco (5) años contados a partir del inicio de la etapa preoperativa.*[137] Por consiguiente solamente los créditos fiscales generados durante el precitado lapso podrán ser objeto de recuperación, salvo que se reduzca o se extienda la duración de la etapa preoperativa.

[136] Publicado en la Gaceta No. 36.772, del 25 de agosto de 1999.

[137] O bien por un período menor si la etapa preoperativa termina antes de vencerse dicho plazo.

Lo anterior no significa que no puedan introducirse solicitudes una vez precluido dicho lapso, sino que las solicitudes deberán referirse forzosamente a créditos fiscales soportados durante el plazo de 5 años establecido en la LIVA.

Supuestos de procedencia.

Los presupuestos de procedencia de esta categoría de recuperación se encuentran previstos en el parágrafo primero del artículo 45 de la LIVA, a saber:

(i) *Debe tratarse de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas.* En primer lugar, debemos señalar que el Reglamento Parcial No. 2, establece lo qué debe entenderse por proyectos industriales, por proyectos industriales en materia de hidrocarburos, por proyectos industriales en materia de minas y por proyectos industriales en materia de turismo.[138]

Sin embargo, nos interesa en particular determinar cuándo una empresa se encuentra fundamentalmente destinada a la exportación o a generar divisas. En este sentido, dispone el artículo 2 del Reglamento Parcial No. 2 que entenderá que un proyecto industrial se encuentra destinado esencialmente a la exportación cuando el volumen de las ventas de exportación de bienes o servicios del contribuyente no sea menor al 50% de sus operaciones. En el caso de los proyectos destinados a la producción de bienes exentos, referidos al artículo 18 de la LIVA, se entenderá que dicho proyecto se encuentra destinado esencialmente a la exportación o generación de divisas cuando el volumen de las ventas de exportación o de la generación de divisas no sea menor al 25% de sus operaciones.

Si vencido el término concedido inicialmente, el solicitante demuestra que su etapa preoperativa no ha concluido, el plazo de duración del régimen de recuperación podrá ser prorrogado por el tiempo que sea necesario para su conclusión, siempre que el mismo no exceda de cinco (5) años, y previa demostración por parte del interesado de las circunstancias que lo justifiquen (artículo 45 de la LIVA).

138 Artículo 2 del Reglamento Parcial No. 2.

(ii) *Debe tratarse de créditos fiscales generados por la importación y la adquisición nacional de bienes de capital, así como por la recepción de aquellos servicios que aumenten el valor de activo de dichos bienes o sean necesarios para que éstos presten las funciones a que estén destinados.* La recuperación de créditos fiscales para contribuyentes que se encuentren en período preoperativo constituye un régimen calificado, es decir, solo podrán recuperarse los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes de capital. De modo que no todos los créditos fiscales soportados en esta etapa pueden ser objeto de recuperación, ya sea porque los bienes adquiridos no encuadran en la definición de bienes de capital que ofrece el Reglamento Parcial No. 2, o bien porque los bienes de capital no hubieren sido incluidos en la lista de los bienes que darían lugar a la recuperación. En este caso, aquella porción de créditos fiscales no recuperables sería trasladada por el contribuyente en sus declaraciones del IVA, hasta la oportunidad cuando pueda deducirla contra débitos fiscales generados por sus actividades.

El Reglamento Parcial No. 2 se encarga de precisar el alcance de la expresión *"bienes de capital"*, señalando al respecto que esta figura comprende las instalaciones, plantas o equipos que se utilizan repetidamente en el proceso de producción del correspondiente proyecto industrial, cuya vida útil sea mayor de 3 años. En todo caso, los bienes de capital a adquirir deberán ser nuevos. Asimismo, se incluyen en esta categoría aquellos servicios destinados a aumentar el valor de activo de los bienes de capital, así como los servicios de ingeniería, construcción, geología, perforación, instalación y otros similares, necesarios para que el bien de capital pueda prestar las funciones a que está destinado.[139]

(iii) *Que se trate de créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa.* En este sentido, el artículo 11 del Reglamento Parcial No. 2 señala que *"(...) se entenderá por etapa preoperativa el lapso que transcurra desde la inversión, instalación, arranque y puesta en marcha del proyecto o empresa, hasta que se inicie la producción con fines comerciales o la prestación de servicios, atribuibles al proyecto*

[139] Artículo 5 del Reglamento Parcial No. 2.

específico individualmente determinado." A los fines de entender que la empresa entró en su fase operativa, no basta que la empresa hubiere efectuado ventas marginales o extraordinarias, sino que se requiere el inicio efectivo de la producción con fines industriales o comerciales.

Del nacimiento de la obligación de reembolsar los créditos fiscales soportados por los contribuyentes que se encuentran en la etapa preoperativa.

El derecho subjetivo del particular a la recuperación surge *ope legis* con motivo del cumplimiento de los presupuestos legales. Sin embargo, la restitución de tales cantidades está sometida a un procedimiento administrativo previo dirigido a declarar la existencia o inexistencia del crédito del particular. Vale la pena insistir en el hecho de que consideramos que la aprobación administrativa tiene un carácter meramente instrumental o formal y nunca de naturaleza constitutiva del derecho del contribuyente.

De la extinción de la obligación de reembolsar al contribuyente los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa.

La obligación de la Administración Tributaria de reembolsar al contribuyente los créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa se extinguiría en principio mediante cualquiera de los medios de extinción de las obligaciones tributarias. Sin embargo, el artículo 43 de la LIVA establece que la recuperación del impuesto soportado se efectuará únicamente mediante la emisión de CERT por el monto indicado como crédito recuperable.

(iii) La recuperación de los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país y las organizaciones internacionales.

El fundamento de este instituto descansa en el principio de reciprocidad del Derecho Internacional, esto es, en la sujeción al

mismo trato que reciban el Estado o sus nacionales por parte del otro Estado.

Legitimación activa y pasiva

A tenor de lo dispuesto en el artículo 46 de la LIVA, la legitimación activa para solicitar la recuperación corresponde a los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país y a los organismos internacionales,[140] según lo previsto en los convenios internacionales suscritos por Venezuela.

Oportunidad para solicitar la recuperación de los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales.

Este régimen de recuperación, quizás por su carácter excepcional, no prevé una oportunidad específica para que los legitimados activos interpongan su solicitud de recuperación.

Del nacimiento de la obligación de reembolsar los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales.

El derecho a la recuperación nacería simplemente con la adquisición nacional de bienes y la recepción de servicios por parte de agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales, en tanto y en cuanto medie la condición de reciprocidad comentada.

Supuestos de procedencia

De conformidad con lo dispuesto en la LIVA y el Reglamento Parcial No. 3, los presupuestos para esta categoría de recuperación son los siguientes:

---

[140] Por ejemplo, la Organización de Estados Americanos (OEA), la Cruz Roja Internacional, la Organización de las Naciones Unidas para la Ciencia y la Cultura (UNESCO), entre otras organizaciones.

(i) *Este régimen de recuperación queda sujeto a la condición de reciprocidad.* Entendemos por reciprocidad el principio de Derecho Internacional según el cual un Estado otorga a los miembros del otro los derechos y prerrogativas que en éste se reconozcan a los suyos. Establece el artículo 2 del Reglamento Parcial No. 3 que, a los fines de gozar de este régimen, la condición de reciprocidad por parte del Estado del funcionario o del organismo solicitante deberá ser certificada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.[141]

(ii) *Está limitado al IVA soportado por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país y los organismos internacionales, por la adquisición nacional de bienes y la recepción de servicios.* Anotamos en primer lugar que este régimen de recuperación no solo abarca las compras efectuadas por personas naturales que tengan carácter de agentes diplomáticos y consulares, sino que abraza también las adquisiciones de organismos públicos internacionales. De acuerdo con el Reglamento Parcial No. 3, podrán ser objeto de recuperación los créditos fiscales generados por: *i) Las compras* de bienes y servicios efectuadas para la mejora y conservación de los inmuebles en los que funciona la misión; ii) Las adquisiciones de bienes y servicios que se requieran para el desarrollo de sus actividades; y iii) La adquisición de bienes y la recepción de servicios que requieran los funcionarios diplomáticos y consulares para su uso o consumo personal, o que sean inherentes a su casa de habitación. En general, entendemos que será admisible la recuperación de cualquier crédito fiscal soportado por dichos funcionarios y organizaciones internacionales, en tanto la adqui-

[141] Establece el artículo 14 del Reglamento Parcial No. 3, la obligación del Ministerio de Relaciones Exteriores de suministrar a la Administración Tributaria, dentro de los 10 días siguientes a la publicación del Reglamento en la Gaceta Oficial, una lista de los países en los cuales los agentes diplomáticos y consulares venezolanos reciben un tratamiento recíproco en materia de Impuesto al Valor Agregado o de sus tributos equivalentes o complementarios, y cuando se produzcan modificaciones a dicha lista deberá informar de ello a la Administración Tributaria dentro de los 10 días hábiles siguientes a aquél en que tenga conocimiento de dicha circunstancia.

sición del bien o del servicio no persiga un fin comercial (por ejemplo, la adquisición de mercancía para su reventa).

No obstante, el Reglamento prevé algunas limitaciones al régimen de recuperación antes indicado. Señala el artículo 5 del Reglamento que el IVA soportado por concepto de los pagos de facturas de suministro de energía eléctrica, agua potable o servicios telefónicos, que se hallen referidos a inmuebles adquiridos o arrendados por las misiones o agentes diplomáticos o consulares, se efectuará siempre que el solicitante consigne al momento de efectuar su solicitud una copia certificada del documento de propiedad o del contrato de arrendamiento debidamente notariado *y una constancia en la cual el arrendador renuncie de manera expresa a la deducción de tales créditos fiscales.* La anterior limitación resulta congruente pues resultaría ilegítimo que el propietario o arrendador del inmueble aprovechara la deducción del crédito fiscal por el servicio público pagado por el funcionario diplomático o consular o las organizaciones internacionales, cuando el agente que efectivamente soportó el IVA está solicitando la recuperación de este importe.

Otra de las limitaciones que prevé el Reglamento está referida a la recuperación de créditos fiscales por la adquisición de vehículos nacionales destinados al uso oficial de las misiones diplomáticas u oficinas consulares, o al uso personal de los funcionarios diplomáticos o consulares, o al uso de la organización internacional. En este caso, el artículo 6 del Reglamento establece que la recuperación está limitada a los créditos fiscales originados por la compra de hasta 2 unidades de transporte, en un período de 2 años.

De la extinción de la obligación de reembolsar los créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos o consulares y las organizaciones internacionales.

La obligación de la Administración Tributaria de rembolsar a estos sujetos los créditos fiscales soportados por la adquisición de bienes y servicios nacionales, se extinguiría mediante

cualquiera de los medios de extinción de las obligaciones tributarias. Sin embargo, el Reglamento Parcial No. 3 establece que dicha obligación se extinguirá mediante *el pago.* En efecto, establece el artículo 11 eiusdem que la recuperación del impuesto que hubiere sido considerada total o parcialmente procedente, se efectuará mediante *la transferencia de fondos a favor del solicitante.*

Así las cosas, la materialización del derecho a la recuperación mediante transferencias de dinero resulta congruente con la situación impositiva de estos sujetos., pues tales personas y entes se encuentran eximidos del pago de la mayoría de los tributos venezolanos, por lo que la entrega de un título que permite esencialmente la extinción de deudas tributarias, no resultaría acorde con la condición de estos sujetos y pudiera entorpecer el propósito legislativo de que tales sujetos no soporten el IVA venezolano.

TEMA XII

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES, DONACIONES Y DEMÁS RAMOS CONEXOS

Juan Carlos Colmenares Zuleta*
Coordinador

SUMARIO

1. Reseña histórica. 2. Sujetos Pasivos. 3. Hecho Imponible. 4. Territorialidad. 5. Base Imponible. 6. Determinación del Impuesto. 7. Excenciones, exoneraciones y otros beneficios.

1. Reseña histórica

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

El impuesto que grava las herencias, o igualmente conocido como impuesto sobre sucesiones, para legislaciones como la española y la venezolana, representa el gravamen sobre el tráfico

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

patrimonial, pues recae sobre el patrimonio al cambiar de dueño, lo cual tiene lugar, cuando ocurre la muerte de la persona y se abre su sucesión, aun cuando sus efectos se traducen en un impuesto de naturaleza patrimonial, no en cuanto a la conformación de su hecho imponible, sino en la certeza para el contribuyente heredero o legatario de medir su cuantía en función de una base de imposición que, indefectiblemente la proporcional el valor del patrimonio transmitido, ya que la masa hereditaria es la base fuente de la contribución[1] la imposición sobre sucesiones puede considerarse como componente de la imposición sobre la riqueza[2]. Los impuestos sucesorios presenta un interés considerable desde el punto de vista de la filosofía social y también como instrumentos de política económica para ajustar la distribución de la riqueza y por esta razón, son un elemento potencialmente importante en cualquier estructura impositiva[3]. El impuesto sucesoral es uno de los más viejos que existe en la historia tributaria del mundo, pero es también uno de los más discutidos, tanto en su justificación como en su naturaleza. Existía desde la Edad Antigua en Egipto y en Grecia y pasó a Roma, donde se le encuentra configurado en la Ley Furia (vicésima hereditatis), o sea, la vigésima parte de las herencias que pasaban al Fisco Romano para atender a los gastos militares. La ciudadanía romanase extendió por el emperador Caracalla a todos los habitantes, precisamente para obtener mayores ingresos con este impuesto, que sólo debía recaer sobre los ciudadanos romanos, siendo éste un claro ejemplo de la influencia de una institución fiscal sobre una política, o sea, un impuesto sobre la institución de la ciudadanía. El gravamen, aunque con modalidades adaptadas a la Hacienda Feudal, persistió durante la Edad Media; en esta época el Señor Feudal permitía que los herederos entraran en el usufructo de los bienes del causante y por eso debían pagar una especie de regalía, que esa en aquella época el equivalente al impuesto a las

[1] SALAZAR MAZA, Temístocles, *Seminario Especial de Adiestramiento para Inspectores Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1964, p 2.*

[2] CORONA, Juan Francisco. *HACIENDA PÚBLICA APLICADA.EL CASO DE ESPAÑA.* Madrid, Mc Graw Hill, 1991, p 28.

[3] MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy, *HACIENDA PÚBLICA TEORICA Y APLICADA.* Mc Graw Hill. Madrid, 1991, p 539.

herencias. Terminada la Edad Media se justifica este impuesto como una especie de tasa pagada al Estado, ya que éste tutela y asegura el traspaso sucesoral de bienes de una persona a otra. El reconocimiento de la condición de heredero daba derecho a un pago que exigía el Estado con el carácter de tasa, de aquí el nombre que todavía conserva de "derechos sucesorales" que indica su viejo carácter de tasa o derecho, convertida en impuesto[4].

En Venezuela, durante el tiempo de la Colonia, no se conoció el impuesto sobre sucesiones; sólo hacía suyo el Estado los bines que no tenían dueño, al igual que ocurre en nuestros días con respecto a las herencias vacantes. El impuesto apareció por primera vez en virtud de la Ley sobre la Libertad de las Partes, Manumisión y Abolición del Tráfico de Esclavos que dictó el Congreso de Cúcuta del 21 de julio de 1821, en la cual se estableció un gravamen del 3% sobre el quinto de los bienes transmitidos por herencia a los descendientes legítimos; del 3% sobre el tercio de los bienes dejados a los ascendientes legítimos, del 3% sobre la totalidad de los bienes dejados a colaterales y del 10% sobre el total de los bienes dejados a extraños. Esta imposición creada con carácter finalista, porque se destinaba a proscribir la esclavitud, fue modificada en el año 1830, cuando Venezuela se separó de la Gran Colombia, limitándose entonces el impuesto a las herencias transmitidas a colaterales y a extraños.

Entre 1864, a raíz de la evolución federal y 1874, transcurrió un período en que se percibió en el País el referido impuesto. Fue solo en el año 1874, bajo la Presidencia del General Antonio Leocadio Guzmán, que apareció de nuevo la contribución limitada al Estado Carabobo, con la finalidad de atender a los gastos del sostenimiento en Valencia del Colegio Carabobo. El impuesto en esa época lo causaban únicamente las herencias diferidas a colaterales y extraños. Posteriormente, ese mismo impuesto se recaudó en todo el País con el fin de destinar su producto a la instrucción pública, y desde el año 1914, año en que dejó de tener ese

[4] FARIÑAS, Guillermo, *Temas de Finanzas Públicas, Derecho Tributario e Impuesto sobre la Renta (Ley 1978)*, Caracas, Edime, 1978, p 194.

impuesto su carácter finalista, su producto pasó a formar parte de la Renta Nacional administrada por el Ministerio de Hacienda, limitado siempre el gravamen a las sucesiones de colaterales y de extraños. El 03 de julio de 1923, se dictó la Ley sobre Varios Ramos de la Renta Nacional, según la cual, el cónyuge se equipara a los ascendientes y descendientes legítimos y la herencia o legado que le correspondía no causaba impuesto.

El 02 de Noviembre de 1936, apareció de nuevo en el País el impuesto aplicable a toda clase de sucesiones, el cual con modificaciones de tarifas y de técnica jurídica, se aplica en la actualidad en virtud de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional de fecha 09 de Noviembre de 1939, reformada parcialmente por la Ley del 25 de Julio de 1941 y por el Decreto N° 581 de fecha 29 de junio de 1961. El 26 de diciembre de 1966, se promulga la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, publicada en Gaceta Oficial N° 1007 Extraordinario de fecha 17 de Enero de 1967; con la aparición de esta reforma, se ratifica una vez más la intención del legislador fiscal de dar continuidad al impuesto de sucesiones y donaciones; entre las instituciones de esta nueva iniciativa legal, podemos citar el impuesto sobre sucesiones, sobre donaciones, impuesto sobre determinadas sociedades anónimas, tratamiento de las herencias vacantes, las contribuciones conexas, los diferentes servicios de la renta, las sanciones pecuniarias, recursos administrativos y jurisdiccionales y el instituto de la prescripción. En relación a la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, es muy acertada la advertencia apuntada por Gastón Montiel Villasmil, en el sentido de que la Ley que entró en vigencia el 17 de Enero de 1967, no derogó la Ley de fecha 02 de Noviembre de 1936, pues ésta ya había sido derogada por la Ley de fecha 09 de Noviembre de 1939, que a su vez, fue objeto de reformas con fecha 25 de Julio de 1941, por lo que, la mención derogatoria de la Ley, en la forma en que aparece en el texto, se debe, sin lugar a dudas a un error del Legislador[5]. Bajo la vigencia

[5] MONTIEL VILLASMIL, Gastón. *Sucesiones y Donaciones*, Caracas, Fabretón, 1973, p21.

de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, la determinación del impuesto, a diferencia del actual sistema de autodeterminación y autoliquidación, giraba sobre la presentación de declaraciones de impuesto que se estructuraban sobre bases imponibles no comprobadas[6], a lo cual, la anterior Administración de Hacienda en Venezuela, emitía las denominadas Planillas de Liquidación Provisional de Derechos a favor del Fisco Nacional, y posteriormente, una vez aprobada dicha liquidación provisional, emitía la que también se denominaba Planilla de Liquidación Definitiva, se expedía la solvencia impositiva y se aprobaba mediante Resoluciones Colectivas y/o Especiales; este sistema cambia radicalmente con la promulgación del Código Orgánico Tributario en el año 1982, vigente a partir del año 1983, el cual ha consagrado la autodeterminación y autoliquidación de los impuestos, aunado al hecho que, con ocasión de la entrada en vigor de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1982, se adoptó en su texto la posibilidad legal para herederos y legatarios de presentar la declaración de impuesto bajo los formularios autorizados por la Administración Tributaria, hoy conocidos como la Forma S32 para la Autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El 13 de agosto de 1982, se promulga la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, publicada en Gaceta Oficial N° 3007 Extraordinario de fecha 31 de Agosto de 1982; a través de esta reforma, bajo la promulgación en Venezuela por primera vez de un Código Orgánico Tributario, el legislador tributario reacondiciona una vez más el texto de esa ley a las nuevas leyes tributarias imperantes en la época. Entre algunas de sus innovaciones destacan: la exclusión del inmueble

[6] La liquidación provisional se gira sobre hechos y bases imponibles que sólo son presunta y probablemente ciertas, ya que la declaración puede ser rectificada mediante prueba en contrario; la liquidación provisional se gira antes de estar perfectamente determinada y liquidada la deuda tributaria, que es la que se define sobre bases firmes en la liquidación definitiva. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1991. V 2, p 82.

asiento permanente del hogar del causante que se transmitiere con tales fines a sus ascendientes, descendientes, cónyuge, padres e hijos por adopción; se establece un mínimo no imponible de Bs 75.000,00; se crea una auténtica distinción entre exenciones y exoneraciones y se establecen diferentes supuestos de exoneración dictados por el Ejecutivo Nacional mediante la ley especial correspondiente; se prevén diferentes tipos de sanciones, ahora regidas por el Código Orgánico Tributario.

La más reciente reforma a la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, tuvo lugar con ocasión de los postulados fundamentales de la Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República para dictar Medidas Extraordinarias en materia Económica y Financiera requeridas por el interés público, con el objeto de trazar una reforma a fin de armonizarla con las disposiciones del Código Orgánico Tributario, en lo relativo a la conversión a unidades tributarias en los montos establecidos en el referido Código. En fecha 05 de Octubre de 1999, se dictó el Decreto con Rango y Fuerza de Ley N° 360 mediante el cual se reforma parcialmente la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. El reglamento de esta ley no existe, ya que el único vigente, aun en forma parcial, es el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional del 30 de diciembre de 1939, no se han conocido proyectos que conlleven un estudio serio del tema ni se conocen en la actualidad proyectos del Ejecutivo Nacional[7].

Respecto a las denominadas Contribuciones Conexas, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos señalaba que los bienes percibidos por la Nación serían administrados con las mismas formalidades establecidas para la administración de los bienes nacionales; constituidos en su mayoría por redención de censos y demás bienes percibidos por

[7] COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *Temas de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos,* Caracas, Lizcalibros, 2003, 2ª Reimpresión 2011, pp 16,17.

la Nación conforme al Código Civil[8]; la Ley aprobada en 1982 deroga expresamente este Capítulo, de manera que su regulación sustantiva y adjetiva se regirá por las disposiciones de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en cuanto sean aplicables.

En cuanto a los fundamentos y justificación del impuesto sobre las sucesiones hereditarias, En el Sistema Fiscal Británico, el gravamen a las sucesiones previene la concentración de riqueza en forma excesiva y asimismo, la detracción de una parte de los ingresos públicos mediante el gravamen de sucesiones, afecta menos el ahorro que obtener los mismos ingresos públicos a través de un impuesto que grave la renta de inversión.[9].

A dicho argumento se le critica que en caso de admitir que un impuesto sobre el capital transmitido por sucesión, perturba menos el ahorro que un impuesto anual sobre el capital pagado durante la vida del contribuyente, es igualmente admisible que el impuesto de sucesiones sería menos efectivo para impedir el desarrollo de la riqueza durante la vida de ese contribuyente. Contra de este impuesto se argumenta asimismo, las fuertes alícuotas establecidas y sus efectos azarosos o arriesgados.

Como alternativas, la doctrina británica propuso las siguientes: 1. Gravar todas las transmisiones gratuitas, sean inter vivos o mortis causa, aplicando la misma estructura de tipo de gravamen en ambos casos. 2. Convertir el impuesto sobre el total de la herencia en un impuesto sobre los legados hereditarios, graduando el tipo de gravamen según el patrimonio del heredero o legatario de acuerdo con la edad y sus relaciones con el donante. 3. Crear un impuesto sobre las porciones hereditarias integrado con el gravamen de las donaciones inter vivos, para evitar en forma más efectiva, la concentración de riquezas, que un tributo sobre el total de la herencia o caudal relicto. 4. Combinar un

---

[8] MONTIEL VILLASMIL, Gastón, *Sucesiones y Donaciones*, ob cit, pp 258, 343.

[9] PRIEST, Allan, *Public Finance in Theory and Práctice, Weidenfeld an Nicolson*, London, 1960; version española FUENTES QUINTANA, Enrique, *FINANZAS PÚBLICAS*, Madrid, Gredos, S.A, 1967, p 281.

impuesto anual sobre el patrimonio con un tributo mucho menos progresivo sobre el total de la herencia.

En el Sistema Fiscal Español, el impuesto sucesoral fue considerado, hasta la reforma a la Ley General Tributaria en 1964, como un impuesto al patrimonio que gravaba los bienes de la herencia, es decir, los herederos tributaban en bloque, por el impuesto de caudal relicto y por el de derechos reales sobre cada alícuota hereditaria. En su justificación seguimos las razones argumentadas por Carretero Pérez[10]:

1. Los herederos no adquieren un patrimonio propio sino que siguen disfrutando de bienes que anteriormente gozaban junto al causante y al cual ellos mismos habían contribuido; un contra argumento fue el que tales observaciones resultaba inexactas , ya que parten de la base de la llamada herencia familiar que no abarcaba a su adquisición por extraños.
2. Se señaló contra el impuesto sucesoral el impedimento de la formación de capital al disminuir la capacidad de ahorro; a esta crítica se ha respondido que el deseo de crear riqueza para los hijos no se ve disminuida por el hecho de que se grave la herencia, quedando a salvo los mecanismos o fórmulas para frenar la disminución de ese capital.

Con la reforma tributaria española de ese entonces, se concibió al impuesto de sucesiones como un impuesto general sobre un patrimonio con la consecuente eliminación del impuesto sobre el caudal relicto, adecuando para ello los tipos de las tarifas a fin de agilizar el trámite administrativo de su liquidación y recaudación. En la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Española de 1987, se señala expresamente que el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos previstos en esa ley[11].

---

[10] CARRETERO PÉREZ, Adolfo, *El Sistema Tributario Español Reformado,* Madrid, Biblioteca Tecnos de Estudios Tributarios, 1964, p 227.

[11] ESPAÑA. Ley de Impuesto sobre Sucesiones. 1987 Disponible en Web <http://www.jurisweb.com/legislacion/tributario/Impuesto/Sucesiones>.

En el Sistema Fiscal Francés, el impuesto sobre sucesiones es un impuesto al capital que incide sobre el caudal relicto o derelicto, en proporción al grado de parentesco entre causante y causa habiente, que en caso de lejanía resulta más elevado y ofrece la particularidad de que este impuesto recae sobre los capitales cada treinta o treinta y cinco años, período extenso que permite la reconstrucción de ese capital[12] circunstancia altamente favorecedora del ahorro[13].

En el Sistema Fiscal de los Estados Unidos, los impuestos sucesorios se aplican simultáneamente a nivel federal y a nivel estatal, el primero en forma de un impuesto sobre el caudal relicto y el segundo en forma de impuesto sobre participaciones hereditarias. Entre los postulados que justifican ambos impuestos, seguimos la enumeración que nos hace Richard Musgrave[14].

1. La imposición sobre sucesiones puede interpretarse como un complemento a la imposición sobre la renta más que como un impuesto adicional sobre las transmisiones.
2. El impuesto puede verse como una alternativa a la imposición sobre las rentas del capital a lo largo de la vida del receptor.

Citamos el caso de Argentina, por demás novedoso, ya que desde 1974 se derogó la Ley 20.232 creadora del impuesto de sucesiones, por la Ley de Impuesto al Patrimonio Neto, después de haber conocido alícuotas de 80%, eliminación sugerida en razón de la adopción de determinadas formas jurídicas por parte de los grandes patrimonios, que posibilita la elusión del gravamen al enriquecimiento por transmisión gratuita de bienes, quedando su aplicación restringida en la práctica a patrimonios de pequeño

---

[12] MEHL, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Casa Editora Bosch-Urgel No 51, 1959, p 188.

[13] COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Reformas necesarias en los procedimientos para su recaudación*. Ponencia III Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT 1989.

[14] MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy, ob cit, p 541.

y mediano volumen[15], pero nos encontramos con que el impuesto a las herencias resurgió en Argentina en el año 1985, sobre los bienes inmuebles, con lo cual se demuestra la decisiva influencia de los idearios políticos imperantes en cada tiempo y lugar[16].

La doctrina especializada continua su discusión sobre la fundamentación de este tributo, calificándolo como un impuesto al capital, o a la renta acumulada por el causante y si es un tributo a la renta accidental de heredero[17]. Otros sectores ubican la fundamentación de este impuesto más bien sobre el patrimonio, en este sentido, el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, es un tributo que recae sobre la sustancia patrimonial de los herederos que afecta directamente a la propiedad, en el sentido de que el impuesto recae sobre el patrimonio; hay una transmisión inmediata sin solución de continuidad, por lo tanto, un impuesto que recae sobre el heredero grava el derecho mismo de propiedad[18].

No menos interesante es la discusión que plantea la imposición a las sucesiones hereditarias, en cuanto a su objeto, es decir, si se gravan las transmisiones gratuitas o lucrativas con ocasión del fallecimiento de la persona; se le califica como un impuesto directo que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, sea como consecuencia de transmisiones mortis causa (sucesiones) o inter vivos (donaciones), estando constituido el hecho imponible del tributo por la adquisición de bienes y derechos por donación o negocio gratuito inter vivos y por la percepción de seguros de vida, si el contratante no coincide con el beneficiario[19]. En este sentido, la vigente

---

[15] VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,* Buenos Aires, Depalma, 1987.v. 2, p 77.

[16] VALDEZ COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario,* Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, Depalma, Temis, Marcial Pons, 1996, p 137

[17] VILLEGAS, Héctor, *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria. Estudios de Derecho Constitucional Tributario,* Buenos Aires, Depalma, 1994, p 248.

[18] JARACH, Dino, *Curso de Derecho Tributario,* Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1980, pp 110, 111.

[19] CORONA, Juan Francisco, *HACIENDA PÚBLICA APLICADA, EL CASO DE ESPAÑA,* ob cit, p 29.

Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999 señala en su artículo 1 que las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos serán gravadas con el impuesto a que se refiere la presente ley en los términos y condiciones que en ella se establecen[20]. Por su parte, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Española señala en su artículo 1, que el impuesto recaerá sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas[21].

En relación a las características comunes del impuesto sobre sucesiones hereditaria, el impuesto sobre sucesiones es, en primer lugar un impuesto directo, entendiendo por tal, el tributo extraído en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos; por lo contrario, el impuesto es indirecto , cuando gravan el gasto o el consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva, indirectamente relacionada con prestación de los servicios públicos[22].

El impuesto sobre sucesiones es de naturaleza directa, ya que, además de ser detraído del patrimonio transferido gratuitamente del causante al causa habiente, el mismo no es susceptible de traslación, como si lo sería un impuesto indirecto clásico, monofásico o plurifásico sobre consumo o producción o sobre la modalidad de valor agregado.

El impuesto sobre sucesiones es un impuesto personal, entendiendo por tal, aquel que afecta al sujeto pasivo en función de su

---

[20] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 1.

[21] RUIZ GARCÍA, José Ramón (Dir),Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones No 29/1987, de fecha 18 de Diciembre de 1987. *Derecho Financiero y Tributario. El derecho vigente en tiempo real.* Barcelona, Códigos Ariel, 2001.

[22] VALDES COSTA, Ramón, *CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO,* ob cit, p 117.

capacidad contributiva y sus especiales condiciones personales[23], en este caso, el patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo[24] (21).

El impuesto sobre sucesiones es progresivo, en razón de que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta. En este caso, el impuesto será proporcional, es decir, constante porcentualmente entre la porción heredada y su valor, y progresivo, en función de la mayor cantidad o cuota heredada y el grado de parentesco que unía al causante y sus herederos o causahabientes y legatarios.

Desde el punto de vista de la organización del poder público nacional, el impuesto sobre sucesiones es un tributo perteneciente al poder tributario nacional, por poder originario; así lo disponía el artículo 136 ordinal 8° de la Constitución de la República de 1961, y lo dispone actualmente el artículo 156, ordinal 12 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. De manera que el mismo no puede ser creado, al menos según el esquema centralista de la actual Constitución, por ningún Estado o Municipio, ni puede considerarse incluido en el régimen de competencias tributarias atribuidas a los Estados de acuerdo al artículo 164 de la Constitución de 1999, por lo que los recursos mayores o menores obtenidos de su producido tributario, tocará a las entidades regionales y municipales a través de transferencias, subvenciones, asignaciones especiales y de lo que se regule al efecto por el Fondo de Compensación Interterritorial[25].

---

[23] PLAZAS VEGA, Mauricio, *El IVA EN COLOMBIA*, Bogotá, Temis, 1995, p 4.

[24] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 15.

[25] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en la Gaceta Oficial No 5.453 Extraordinario de fecha 24 de Marzo de 2000, Artículo 167.

2. Sujetos Pasivos

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria y de la obligación tributaria es el Estado, el cual es poseedor de ese poder de imposición como su especial atributo de orden político, basado en su poder soberano; el Estado tiene la facultad de establecer, conforme a la Constitución, tributos y contribuciones a cargo del particular, destinados a cubrir las cargas públicas; es ese derecho que emana de su propia naturaleza para fijar contribuciones que están ligadas a soportar la carga pública[26].

Nuestro Código Orgánico Tributario, al referirse a los sujetos activos, señala que la obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos, cuando ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley[27], el sujeto activo de esa obligación tributaria es el ente público acreedor del tributo[28]. El sujeto pasivo de esa relación jurídico

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

[26] MARCANO, Luis José, *Teoría General del Tributo y de la Obligación Tributaria*, Especialización en Derecho Tributario. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 1989.

[27] Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No 37.305 Extraordinario de fecha 17 de Octubre de 2001, Artículo 13.

[28] Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No 37.305 Extraordinario de fecha 17 de Octubre de 2001, Artículo 18.

tributaria es esa persona que está en una posición de subordinación frente a otra que es ese sujeto activo, en nuestro caso, el heredero o legatario[29].

En las leyes de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional del 02 de Noviembre de 1936, del 09 de Noviembre de 1939 y su Reforma Parcial de fecha 25 de Julio de 1941(10), se estableció que para efectos de la liquidación del impuesto se computaban en el activo hereditario los bienes muebles que, aunque se encontraren en el exterior, fueren dejados por venezolanos y heredados por personas domiciliadas en Venezuela, es decir, venezolanos o extranjeros, con la excepción de que los herederos demostrasen con medios idóneos y admisibles, el haber pagado el respectivo impuesto sucesoral en el país donde se hallaren esos bienes[30].

En la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, el legislador estableció la obligatoriedad del pago del impuesto a los beneficiarios de herencias, legados o donaciones en los siguientes supuestos:

1. Cuando los herederos, legatarios y donatarios recibieren bienes muebles o inmuebles situados en el territorio de la República de Venezuela.
2. Cuando los herederos, legatarios y donatarios recibieren créditos, derechos y acciones sobre estos mismos bienes ubicados en Venezuela.
3. Cuando los herederos, legatarios y donatarios fueren beneficiarios de créditos, derechos o acciones de cualquier clase que se hubieren originado, se ejercitaren o ejecutaren en Venezuela,

---

[29] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 3.007 Extraordinario de fecha 31 de Agosto de 1982, Artículo 2.

[30] Sobre los métodos para evitar o disminuir la doble tributación puede consultarse a: EVANS M, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, Caracas, Mc Graw Hill, 1998, p 29 y ARESPACOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, Madrid, Barcelona, Marcial Pons, 1998.

4. Cuando los herederos, legatarios y donatarios fueren beneficiarios de bienes muebles que, aún cuando se hubieren encontrado en el extranjero, hubieren sido transmitidos a personas domiciliadas en Venezuela, disposición ésta, contenida en las leyes de sucesiones anteriores.

Asimismo, la referida Ley de Sucesiones de 1966, contemplaba como mecanismo para evitar la doble tributación, una deducción o crédito de impuesto, equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto cancelado en el exterior con motivo de la transmisión gratuita de bienes muebles a personas domiciliadas en el país[31].

En el caso de los numerales antes descritos, el legislador tributario plasmó en dichos postulados el principio de la territorialidad del enriquecimiento para establecer el impuesto de sucesiones, salvo lo que señalaba el numeral tercero en su última parte, al referirse a los créditos, derechos o acciones que "...se hubieren originado, se ejercitaren o ejecutaren en Venezuela", que sugiere la posibilidad de que esos derechos, créditos y acciones se originaron fuera del país, pero se escoge como lugar de acción o proyección económica a la domiciliación venezolana. Vemos cómo está presente la extraterritorialidad bajo esta modalidad de tributación; no obstante, el legislador se acogió al criterio del domicilio para crear el tributo.

Finalmente, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones de 1966 agregaba que, en los casos de transmisión de bienes muebles situados en el extranjero, si esos beneficiarios tenían domicilio venezolano, debían pagar el impuesto correspondiente; el legislador aprueba el criterio del domicilio para establecer el impuesto[32] (13).

---

[31] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999 , Artículo 2.

[32] MONTIEL VILLASMIL, Gastón, *Sucesiones y Donaciones*, ob cit, pp 31, 32.

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1982, estableció, del mismo modo que sus predecesoras, la obligatoriedad del pago del impuesto a los beneficiarios de herencias, legados o donaciones que estén integrados por bienes muebles e inmuebles, derechos o acciones que estén constituidos por bienes muebles e inmuebles derechos y acciones situados en el territorio nacional, y asimismo, consideró situados en el territorio nacional los siguientes bienes:

1.- Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en Venezuela.
2.- Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en el exterior por sociedades constituidas o domiciliadas en el país.
3.- Los derechos o acciones que recaigan sobre bienes ubicados en Venezuela.
4.- Los derechos personales o de obligación, cuya fuente jurídica se hubiere realizado en Venezuela.

Cabe observar que el legislador adopta nuevamente el principio de la territorialidad al referirse al impuesto que debe pagarse sobre la transmisión de bienes muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional y así lo ha plasmado en la norma del artículo 3°, salvo los casos de acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en el exterior, por sociedades constituidas o domiciliadas en Venezuela, es decir que, habiendo sido creadas en el extranjero, tengan domicilio venezolano y el caso de las acciones, obligaciones y otros títulos valores emitidos fuera de Venezuela por sociedades extranjeras, cuando sean poseídos por personas domiciliadas en el país. Resulta evidente que, en estos casos excepcionales, el legislador creó la tributación sucesoral, tomando como base el criterio del domicilio, lo que igualmente conlleva a analizar si esa persona, aun cuando no fuese residente o domiciliada en Venezuela, hubiere mantenido establecimiento permanente o base fija en el país al momento de la apertura de la sucesión, como ahora lo prevé en forma expresa el nuevo Código Orgánico Tributario en el ya citado artículo 12.

Con relación a las cuentas corrientes y de ahorro mantenidas en el exterior por personas cuya sucesión de ha abierto, las mismas no se pueden asimilar a las acciones, obligaciones y otros títulos valores señalados en el numeral 2do del artículo 3° de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos; dichas cuentas en el exterior no pueden ser gravadas por no guardar relación alguna con los títulos valores a los que se refiere el citado numeral 2do y además por ser su fuente extraterritorial (14).

La Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones de 1999, mantiene los mecanismos comentados en forma idéntica a la ley de la materia de 1982, y nada nuevo añade a su contenido.

3. Hecho Imponible

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

Fernando Sáinz de Bujanda lo define como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria[33].

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

[33] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis Jurídico del Hecho Imponible.* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Vol XV, No 60, cita de Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal.* México, Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1983, p 105.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, definen el hecho imponible como el supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) que constituye, naturalmente un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, estò es, un hecho jurídico[34].

Lucien Mehl, define el hecho imponible como una operación o una situación económica o financiera, correlativa a los fenómenos de producción, circulación, distribución y consumo de riquezas[35].

Nuestro Código Orgánico Tributario, cuya última reforma tuvo lugar en fecha 17 de octubre de 2001, define en su artículo 36 el hecho imponible como el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. La intención del legislador ha sido clara al preceptuar los supuestos, tanto de hecho como de derecho que fundamentan los aspectos materiales, sustanciales, temporales y espaciales del hecho imponible. En los casos de situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los elementos que normalmente les corresponden. En las situaciones de derecho, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con la norma aplicable[36].

En materia de impuesto sobre sucesiones, el hecho imponible, presupuesto material de su creación, lo constituye la muerte, única causa de extinción; en sentido biológico, entendida como la cesación de las funciones vitales del individuo. Pero el hecho natural de la muerte, tiene igualmente efectos jurídicos determinantes, entre ellos cabe mencionar los siguientes: un primer efecto

[34] PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Curso de Derecho Tributario,* Madrid, Editorial de Derecho Financiero. v. 1, p 210.

[35] MEHL, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal,* ob cit, p 68.

[36] Código Orgánico Tributario 2001, Artículo 38.

jurídico de la muerte es la extinción de la personalidad del sujeto, de modo que con la desaparición física del individuo, cesan sus derechos y deberes extra patrimoniales, salvo los derechos susceptibles de valoración económica en donde precisamente opera la transmisión del patrimonio regida por el derecho sucesoral. Surten efecto igualmente, las disposiciones testamentarias de última voluntad del de cujus[37].

Otro efecto jurídico de la muerte es la apertura de la sucesión, no definida de manera precisa en nuestro Código Civil vigente, pero señalada a partir de la sucesión como institución de derecho civil, la cual representa el momento determinante de la sucesión por causa de muerte y la constituye la circunstancia de que el patrimonio de una persona natural queda sin titular, y así mismo, el inicio del proceso de transmisión patrimonial, desencadenando elementos como la vocación hereditaria y las condiciones exigidas para heredar, aceptar o repudiar la herencia.

Cuando el Código Civil señala en su artículo 993 que la sucesión se abre en el momento de la muerte y en el lugar del último domicilio del de cujus, distingue una previsión de orden público, y en consecuencia no puede ser derogada ni modificada por voluntad de los interesados. De manera pues que el presupuesto indispensable para la apertura de la sucesión por causa de muerte, es precisamente la muerte natural del causante. (Ministerio de Hacienda, Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, Gerencia Jurídico Tributaria. Dictamen N° HGJT/200/3215 de fecha 30.08.1996. Boletín de Doctrina Tributaria. Ediciones SENIAT, 1997, p 590). En este sentido, la Ley

[37] La apertura de la sucesión, en los términos del artículo 993 del Código Civil se verifica en el momento de la muerte y en el lugar del último domicilio del de cujus. De esta disposición se desprende: 1. Que no existe sucesión de una persona viva, porque la sucesión, es la continuación de la personalidad jurídica del de cujus y en vida de éste no puede ser continuada por nadie ni adquirirse derecho a la sucesión de una persona que vive. 2 Que tanto para la sucesión legítima como testamentaria, el momento de la muerte del causante es el que se toma en consideración para determinar cuáles son los llamados a suceder y con qué derecho. Rojas, Agustín, *Nuevo Derecho Hereditario,* Caracas, Bufete Editor, 1984, p 432.

de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos reformada parcialmente en 1999, señala en su artículo 5°, que el impuesto sobre herencias y legados se causa donde estén situados los bienes gravados y en el momento de la apertura de la sucesión, y por su parte, según expresa el artículo 6° ejusdem, si se tratase de un procedimiento de ausencia o presunción de muerte por accidente, el impuesto sucesoral sobre los bienes del ausente o del presunto fallecido se causará en el momento de acordarse, conforme al Código Civil, la posesión provisional de dichos bienes a las personas llamadas a sucederle. Al morir la persona, o al declararla ausente o no presente o presuntamente muerta en accidente, de acuerdo con la legislación de la materia, su patrimonio ya no tiene titular, haciéndose necesario atribuirlo a otros individuos o causahabientes, herederos y/o legatarios del fallecido. Con la muerte se inicia la tutela jurídica del cadáver y de la memoria del difunto, y existen para ello normas penales y propias de la medicina legal.

En legislaciones como la Ley de N° 29 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de España de 1987, en su Capítulo II, artículo 3,considera como hecho imponible de este impuesto a las adquisiciones de bienes y derechos por herencia o cualquier título sucesorio; la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos; la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona natural distinta del beneficiario; asimismo, el citado artículo agrega presunciones de hechos imponibles diciendo que se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de cinco años de prescripción del artículo 25 de esa ley, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

4. Territorialidad

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

Denominado también de pertenencia económica,[38] según el cual se grava los enriquecimientos, rentas, capitales o aquellos actos realizados dentro del territorio. Según este principio igualmente, un Estado grava las rentas que tengan su fuente dentro del límite de sus fronteras, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de los receptores de las rentas[39].

Como contraposición, de acuerdo al principio de la extraterritorialidad se gravan aquellos hechos o presupuestos fácticos convertidos en hechos imponibles por la ley, que ocurran total o parcialmente fuera del territorio nacional, es decir, cuando los enriquecimientos sean de fuente extranjera. En este sentido, dispone el Código Orgánico Tributario de Venezuela de 2001, en su artículo 11, que" las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias podrán crear tributos sobre hechos imponibles ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga la nacionalidad venezolana

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

[38] VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1989. v. 1 p 243, 244.

[39] LEÓN, Andrés, *La Doble Tributación Internacional. Diferencia entre países desarrollados y no desarrollados.* Ponencia IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas, Livrosca, 1998, p 316.

o esté domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país. En estos casos, la ley procurará conciliar los efectos de tales disposiciones con la conveniencia de evitar la doble tributación".

Señala José Andrés Octavio[40], que aun cuando la legislación tributaria venezolana, coincidiendo en esto con la orientación predominante en América Latina, ha seguido el principio territorial o de la fuente, no obstante, es conveniente que el Código abra la posibilidad de que el legislador, en un determinado tributo, establezca un gravamen según la regla personal, en base a la nacionalidad o domicilio, pero con la advertencia de que en tal caso debe evitarse la doble tributación internacional.

También denominado criterio de pertenencia social[41], según el cual son sujetos de impuesto aquellas personas que se domicilien dentro del País. En legislaciones como la italiana, si el difunto no era residente en el Estado, el impuesto se deberá solo por los bienes y derechos existentes en Italia[42].

5. Base Imponible

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

La base imponible representa la cifra neta que resulta luego de computar en una particular situación gravable, factores

[40] OCTAVIO, José Andrés, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Textos Legislativos No 17, 1998, p 96.

[41] VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, ob cit, p 244.

[42] Se il defunto non era residente nello Stato, l'imposta e dovuta solo per i bene e diritti esistenti in Italia http//www.finanze.it/unico98/guidanr/cap6htm.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario

positivos y negativos, y con relación a la cual se aplican las tasas o tipos para calcular el impuesto, es decir, una base valorada, por cuanto constituye datos relativos a los componentes de la materia imponible, estableciéndose sobre el valor del objeto económico a gravar, vgr: valor de mercado, valor del capital, valor de la renta, del patrimonio, del consumo, entre otros índices de capacidad contributiva[43].

Para autores como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González[44], la base imponible representa la magnitud cuantificadora del hecho imponible, establecida por la ley, que en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la cuota tributaria. Asimismo, agregan diversas funciones fundamentales de la base imponible: 1ª constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible; 2ª que lo que se mide o cuantifica es la capacidad económica, puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible; 3ª en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria; y 4ª en los tributos en que el tipo es progresivo la cuantía de la base determina el tipo aplicable.

En materia de impuesto sobre sucesiones, la base imponible está constituida por la parte líquida (cuota parte, legítima, alícuota, legado), que corresponda a cada heredero; si se trata de legatarios, la base imponible estará representada por el monto económico del legado, al valor de mercado al momento de ocurrir la apertura de la sucesión. La base imponible es, en general, una

Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

[43] BACH, Juan R, *Base Imponible,* Enciclopedia Jurídica Omeba, p 82, cita de CASADO HIDALGO, Luis R, *Procedimiento Administrativo Tributario en el Derecho Tributario,* Caracas, Imprenta Universitaria, 1966, p 22

[44] PÉREZ DE AYALA, José, *Curso de Derecho Tributario,* ob cit, p 271.

categoría residual que supone, en la mayoría de los casos, la existencia de un monto bruto con relación al cual se computan deducciones, exenciones, exoneraciones, etc.[45]. La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos reformada parcialmente en 1999, dispone en este sentido, en su Capítulo IV, artículo 15, que el patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que conforman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en esta ley, no incluyendo los bienes exentos, ni desgravados. Asimismo, dispone el artículo 16 ejusdem, la cuota de los herederos se calculará en base al patrimonio neto dejado por el causante, después de restarle el valor de los legados y cargas establecidos por éste en beneficio de terceros y aplicándole las exoneraciones que le beneficien como tal. El artículo 17 ejusdem, por su parte, señala que la cuota líquida del legatario se calculará por el valor del bien o los bienes que forman el legado, habida cuenta de las exoneraciones que le beneficien como tal.

Otro de los elementos que configura la obligación tributaria lo constituye la tarifa impositiva, necesaria para que el presupuesto de hecho material de la obligación tributaria, una vez determinada se concretice, para la imposición a las sucesiones. No existe una definición única de la tarifa, ya que muchos sistemas tributarios han adoptado la expresión "tasas", para referirse al porcentaje medidor de la presión tributaria en sus entornos económicos. La Tarifa es el conjunto de elementos específicos y valores porcentuales expresados en escalas numéricas graduadas, sujetos a variaciones de acuerdo con la base imponible respectiva, y cuyo resultado definitivo se obtiene practicando a la misma, las deducciones, desgravámenes, incrementos y decrementos que fueren procedentes .En este sentido, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, dispone en su artículo 7, que el impuesto sobre sucesiones y legados se calculará sobre la parte líquida que corresponda a cada heredero o legatario, de acuerdo a la tarifa progresiva graduada que ella misma nos indica.

[45] MEHL, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, ob cit, p 77.

Con respecto a la conversión de los valores numéricos de la tarifa impositiva en unidades tributarias, el Código Orgánico Tributario reformado en el año 1994, creó la unidad tributaria como un mecanismo de corrección monetaria aplicable, con la finalidad de garantizar el principio de flexibilidad en la tributación, en un esfuerzo del legislador por reconocer el efecto distorsionador de la presión inflacionaria. Las unidades tributarias son magnitudes aritméticas que permiten establecer -entre otras- las bases de imposición o de exención, de las alícuotas o tipos impositivos, de manera objetiva, haciendo posible la corrección monetaria[46]; es una magnitud de valor, que mide el instrumento de pago de la obligación, es decir, fija un valor del bolívar a los efectos tributarios(tributos y multas expresadas en esa magnitud). Por lo tanto, su función principal es la de ser un segundo indicativo a tomar en cuenta para el cálculo de ciertos valores en materia tributaria[47] (36). La unidad tributaria está contemplada, aun de manera subrepticia en el Código Orgánico Tributario reformado el 17 de octubre de 2001, a diferencia del Código Orgánico Tributario de 1994, que la definía con precisión en su artículo 229. el nuevo Código Orgánico tributario 2001, otorga a la Administración Tributaria en su artículo 121, numeral 15°,la facultad de reajustar la unidad tributaria, dentro de los quince(15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Area Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. Con respecto al reajuste de la referida unidad tributaria, el Código Orgánico Tributario de 1994, fijó la unidad tributaria en base a Un Mil Bolívares (Bs 1.000,00); la última fijación se ha hecho para el Ejercicio Fiscal 2012 en el monto de NOVENTA (90) Bolívares Fuertes, que es el cono monetario venezolano vigente desde el año 2008.

[46] PALACIOS M, Leonardo, *La Obligación Tributaria. Comentarios al Código Orgánico Tributario.* Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT, P 31.

[47] Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. Gerencia Jurídico Tributaria, Dictamen No HGJT-200-90 04 Mayo 1996.

A este respecto, aun cuando no pretendemos agotar en esta obra los principios básicos de la tributación, es conveniente señalar, que el procedimiento indicado por el legislador tributario para fijar la unidad tributaria, se basa en la autorización dada al Ejecutivo Nacional para intervenir en la formación de la base del cálculo del tributo, prácticamente de manera unilateral, en el cual parece no haberse tomado en consideración, que la creación, suspensión y extinción de un tributo, sólo deben ser dispuestas por una Ley o instrumento legislativo que haga sus veces, en igual jerarquía, en los términos de la propia Constitución de la República Bolivariana de Venezuela así lo establece en su artículo 317; en este sentido, cabe recordar que el Código Orgánico Tributario ha reservado a la estricta legalidad tributaria, entre otros, los elementos atinentes a la existencia del tributo, la definición del hecho imponible, la base de cálculo y la tarifa aplicable. No compartimos el criterio expresado por la Administración Tributaria, según el cual debe considerarse a la unidad tributaria, creación en base a la potestad financiera mas no tributaria del Estado[48] cuando es una realidad palpable, la tradicional fijación de la unidad tributaria en los diversos Códigos Tributarios de América Latina, como expresión legítima del ejercicio soberano del poder tributario del Estado; aludir a una distinción entre poder financiero y tributario es desconocer los principios autonómicos del Derecho Tributario ya proclamados en las distintas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, por una parte, y por la otra significaría ahondar en una distinción ya superada. No entendemos la razón del legislador para confundir la esencia de los poderes públicos, colocando de esta forma los principios constitucionales de la tributación, en una situación comprometida y desventajosa.

En materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones, la unidad tributaria encontró su máximo nivel de materialización, con ocasión de la Providencia Administrativa del SENIAT, N° 211 de fecha 18 de Marzo de 1996, mediante la cual se efectuó la conversión de los montos en bolívares que contiene la tabla del artículo

[48] Dictamen No HGJT 200-90 ob cit.

7° de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, mediante los valores expresados en unidades tributarias[49]. La entrada en vigencia de esta nueva tarifa expresada en unidades tributarias ocasionó muchas dudas acerca de la ocurrencia exacta del momento según el cual debía aplicarse dicha escala reformada, ya que muchas Gerencias de Tributos Internos sostuvieron el criterio de que la tarifa en unidades tributarias sólo se aplicaría a las sucesiones abiertas después del día 18 de Marzo de 1996, así como para las donaciones otorgadas a partir de esa fecha, criterio en franca y abierta oposición con el mandato legal consagrado en el artículo 229 del Código Orgánico Tributario 1994, situación que motivó a la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT, a pronunciarse sobre el particular, aclarando que la unidad tributaria aplicable al caso de los impuestos a las sucesiones y donaciones, es la fijada en el artículo 229 citado y no a la Resolución N° 211 de fecha 18 de Marzo de 1996, en consecuencia, a las sucesiones abiertas a partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario se les aplicará el valor de la unidad tributaria coincidente con la época de la apertura de la sucesión.

6. Determinación del Impuesto

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

Señalamos en apartados anteriores que la base imponible está constituida por la parte líquida que corresponde a cada heredero o legatario, por la alícuota, universalidad o legado recibido, o bien por el valor del objeto donado, y asimismo, reprodujimos la definición que sobre la cual nos proporciona el autor Juan René Bach(1), quien expresa que la base imponible es la cifra neta que

[49] Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT. Providencia Administrativa No 211 de fecha 18 de Marzo de 1996, publicada en Gaceta Oficial No 35.929 de fecha 27 de Marzo de 1996.

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la

resulta, luego de computar, en una particular situación gravable, factores positivos y negativos y con relación a la cual se aplican las tasas o tipos impositivos para el cálculo del impuesto. Por su parte, el maestro Sáinz de Bujanda nos dice que las bases imponibles del impuesto son la medición del objeto material del hecho imponible. En la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Española N° 29 del año 1987, la base imponible está representada, en las transmisiones mortis causa, por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles, y en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos, equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Ahora bien, el legislador tributario ha dispuesto la delimitación de la base imponible y las reglas técnicas de su obtención cuantitativa. En efecto, el artículo 15 de la recién reformada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, expresa lo siguiente: "El patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en esta Ley." La preceptiva legal antes transcrita, fija los parámetros para el cálculo de la base imponible; en este sentido, el patrimonio neto, es decir, el líquido hereditario gravable por el impuesto de sucesiones, se obtiene restando de la masa de bienes

República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

que integra el activo, el total de las cargas del pasivo admisible a estos efectos. Añade el legislador en el mismo dispositivo legal antes transcrito, que en la determinación del patrimonio neto o gravable no se incluirán los bienes exentos ni los desgravados. La operación en consecuencia sería así:

PHB - [EXCL] = AHN - PAS = LHG.

Siglas

PHB = PATRIMONIO HEREDITARIO BRUTO.
EXC = PARTIDAS EXCLUIBLES: EXENCIONES, EXONERACIONES, NO SUJECIONES
AHN = ACTIVO HEREDITARIO NETO.
PAS = PASIVOS
LH = LIQUIDO HEREDITARIO GRAVABLE.

Del mismo modo, si se tratase de una sucesión testada, la fórmula sería la siguiente:

PHB - LEGDOS = AHB - [EXCL] = AHN o LEG - PAS = LHG o LEG.

Siglas

PHB = PATRIMONIO HEREDITARIO BRUTO
LEGDOS = LEGADOS TESTAMENTARIOS
AHN o LEG = ACTIVO HEREDITARIO NETO o LEGITIMAS.
PAS = PASIVOS
LHG o LEG = LIQUIDO HEREDITARIO GRAVABLE O LEGÍTIMAS.

Llama la atención que el legislador haya incorporado dentro de los beneficios o incentivos fiscales a los desgravámenes, siendo que el desgravamen es un gasto personal, reconocido por leyes como la de Impuesto sobre la Renta para las personas naturales residentes, con la innovación de esa ley, cuya última reforma tuvo lugar en el año 2007, de expresar un desgravamen único en unidades tributarias, aumentado a la cantidad de setecientas setenta y cuatro (774 UT) unidades tributarias. Cuando el legislador consagró la figura de los desgravámenes, sin duda alguna

se refirió a la figura de la llamada *No sujeción al impuesto*, o también conocida como *desgravación*, la cual se haya contemplada en leyes como la Ley de Impuesto al Valor Agregado, entre otras. Existe la llamada No sujeción al impuesto cuando no se realiza el hecho imponible[50].

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, por su parte, preceptúa en su artículo 7 que el impuesto será calculado sobre la base de la parte líquida que corresponda a cada heredero o legatario[51]. En este sentido, es necesario distinguir varias situaciones que pueden presentarse:

Primera: Si se trata de un causante que a su fallecimiento le sobrevive un pariente, se ascendiente, descendiente, cónyuge o colateral, quien por el orden de suceder señalado en el Código Civil[52], tenga vocación hereditaria[53], el patrimonio neto gravable constituye en conjunto la base imponible, es decir, su cuota líquida correspondiente y como tal será gravada con el impuesto que se genere por la transmisión sucesoral.

Segunda: Si por el contrario, son varios los herederos, el líquido hereditario gravable se dividirá entre ese número de integrantes de la sucesión y sobre cada cuota líquida recaerá el impuesto que se genere, una vez aplicadas las exoneraciones u otros beneficios fiscales que les beneficien[54]. Los herederos y legatarios son responsables individual y particularmente del impuesto que

---

[50] PEREZ DE AYALA, José, *Curso de Derecho Tributario*, citado por LANZIANO, Washington, *Teoría General de la Exención Tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1979, p 17.

[51] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 7.

[52] Código Civil Venezolano, 1982, Artículo 825.

[53] Vocación hereditaria: titularidad del llamamiento a suceder que puede provenir directamente de la ley o en las condiciones que ella autoriza, del testamento del causante, vid ZANNONI, Eduardo, *Manual de Derecho de las Sucesiones*, Buenos Aires, Astrea, 1989, p 19

[54] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 16.

recaiga sobre sus cuotas hereditarias[55], también denominadas hijuelas[56].

En la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Española N° 29 del año 1987[57], dispone en su artículo 20 que la base liquidable en las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible la reducción que corresponda de las incluidas en los grupos de adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, de veintiún o más años, cónyuge, ascendientes y adoptantes y adquisiciones por colaterales.

En la ley de sucesiones italiana, la base liquidable está representada por el valor total o general del bien o del derecho que compone el activo hereditario a la apertura de la sucesión (L'imposta sulle succesioni riguarda i beni e i dititti transferiti per causa di morte. Si aplica sull' asse hereditario netto e cioé sulla differenza tra il valore complessivo dei beni e dei diritti che compongono l 'attivo ereditario alla data di apertura della succesione)[58].

En referencia a los activos hereditarios a gravarse con el impuesto, el legislador ha enumerado el conjunto de bienes, derechos y acciones que forman parte del acervo hereditario gravable, los cuales deben ser declarados por los herederos y legatarios en la oportunidad de la apertura de la sucesión.

El artículo 18 de la Ley contempla la enumeración de los activos sujetos al impuesto sucesoral, en una suerte de listado

---

[55] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 4

[56] Hijuela: Instrumento que se da a cada uno de los herederos del causante y en el que constan los bienes que les tocan en la partición de la herencia; conjunto de los bienes que se adjudican a cada uno de los herederos. OSSORIO, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales,* Buenos Aires, Editorial Heliasta, SRL, 1981, p 351.

[57] www.jurisweb.com/legislacion/tributario/impuestosucesiones.

[58] www.finanze.it/unico98/guidanr/cap6htm.

principal y secundario, referido a las operaciones de compraventa, permuta, actos de disposición y similares efectuadas por el de cuius en vida, las cuales, a los efectos impositivos la ley ha dispuesto un mecanismo que permite prescindir fiscalmente de tales operaciones ejecutadas, con lo que hoy se conoce como la llamada prescindencia de formas previamente adoptadas a los fines de evadir o eludir el impuesto.

El dispositivo legal citado, en su encabezamiento señala que forman parte del activo de la herencia a los fines del impuesto, los siguientes:

Numeral 1° Todos los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión, se encuentren a nombre del causante, en virtud de título expedido conforme a la ley.

Este primer enunciado corresponde al supuesto genérico que abarca, dentro del acervo hereditario, los derechos, bienes y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encuentren a nombre del de cuius, por título expedido conforme a la ley, vale decir, bienes muebles, inmuebles, terrenos, casas, acciones mercantiles, cuotas de participación, acciones de cotización bursátil, depósitos a plazo fijo, fondos mutuales, certificados de ahorro, derechos proindivisos en inmuebles o en derechos de comunidades, hasta activos intangibles como marcas, patentes, regalías, derechos de autor, e inclusive acciones y derechos intangibles que constituyen expectativas de derecho al momento de la apertura de la sucesión, vgr: honorarios intimados y no cobrados, bienes litigiosos en el procedimiento judicial, y otros en los que el causante hubiese tenido participación económica; tales bienes y activos deben constar en los respectivos documentos de adquisición, debidamente protocolizados o autenticados, si fuere el caso, o constar en documentos privados suscritos por el causante, conjuntamente con otros documentos capaces de convalidarlos.

Numeral 2° Los inmuebles que para el momento de la apertura de la sucesión, aparecieren enajenados por el causante, por documentos no protocolizados en la correspondiente Oficina de Registro Público

conforme a la ley, con excepción de las enajenaciones constantes en documentos auténticos, cuyo otorgamiento haya tenido lugar por lo menos dos (2) años antes de la muerte del causante.

El legislador ha preferido en el texto legal, agrupar los bienes y derechos que precisó como gravables con el impuesto sobre sucesiones, y por ende, de obligatoria declaración; este numeral correspondía al artículo 21 de la derogada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, por lo que los supuestos son idénticos en las leyes de 1982 y la actual reformada de 1999, salvo lo referente a la no inclusión en el pasivo de las cantidades recibidas en concepto de precio de las enajenaciones a que se refería el artículo 21.

La preceptiva legal antes transcrita, considera activos hereditarios gravables a las enajenaciones de bienes inmuebles hechas por el causante, mediante documentos no protocolizados conforme a la Ley de Registro Público y esto es así, por cuanto toda operación mediante la cual se disponga la propiedad, conlleva la obligatoriedad del requisito de la publicidad registral, única actuación que comprueba la veracidad de dicha operación y su oponibilidad a terceros[59].

La excepción a esta regla la constituye el hecho de que el causante haya enajenado sus bienes mediante documentos auténticos otorgados o con un mínimo de dos (2) años transcurridos efectivamente entre la fecha de la operación (de autenticación o reconocimiento) y el fallecimiento de la persona, o de la fecha de la declaración de ausencia a los fines de la posesión provisoria. Si una persona enajena alguno de sus bienes por virtud de un documento no protocolizado, y entre la fecha de otorgamiento del documento y el fallecimiento han transcurrido, por ejemplo seis meses, los herederos estarán obligados a incluir el bien u objeto enajenado en la respectiva declaración sucesoral, en este caso, la Administración Tributaria, *prescinde de la naturaleza civil o mercantil de la operación de disposición del bien, y ha preservado*

[59] Código Civil Venezolano, 1982, Artículos 1.359 y 1.360.

el impuesto que grava su transmisión mortis causa, en interés fiscal exclusivamente.

Numeral 3° Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en el año anterior a su fallecimiento, a favor de quienes estén llamados por la ley a sucederles; de quienes aparezcan instituidos como herederos o legatarios; de las personas que se presumen interpuestas de aquéllas conforme al Código Civil, o de personas morales que pertenezcan a unos u otros. Se exceptúan los casos en que se justifique plenamente haberse destinado el precio proveniente de las enajenaciones de dichos bienes al pago de obligaciones y gastos necesarios para el causante; a la adquisición a nombre de éste de otros bienes que reemplacen los enajenados, o que dicho precio se encuentre invertido en depósitos bancarios o en créditos a favor del causante.

Bajo este supuesto, el legislador ha distinguido, no sólo una vez más el plazo preexistente para la no gravabilidad de la operación, sino las categorías de personas adquirentes en esas enajenaciones efectuadas por el causante en vida. En efecto, estas personas son las siguientes:

1. HEREDEROS LEGALES: Se refiere a las enajenaciones efectuadas a favor de aquellas personas que por el orden de suceder, pudieren recibir un llamamiento a la herencia en virtud de la vocación hereditaria; en este caso, los ascendientes, descendientes, cónyuge, hermanos, sobrinos y colaterales hasta el sexto grado de consanguinidad, observándose las reglas de prelación y exclusión indicadas por el legislador.
2. HEREDEROS Y LEGATARIOS INSTITUIDOS EN TESTAMENTO: En el mismo sentido que el apartado anterior, al igual que los herederos ab intestato, si el causante enajena los bienes de que se trate a favor de sus herederos y legatarios, previamente designados en el testamento en este lapso de un año antes de su fallecimiento, éstos son gravables y deberán ser incluidos en la respectiva declaración sucesoral.

3. ENAJENACIÓN A FAVOR DE PERSONAS INTERPUESTAS DE LOS HEREDEROS LEGALES O TESTAMENTARIOS: El Código Civil señala como personas interpuestas a los ascendientes, descendientes y cónyuge de la persona incapaz[60] vgr: si la disposición testamentaria favorece al ascendiente del indigno, si el pupilo designa al cónyuge de su tutor como heredero, quien no es su pariente por consanguinidad, entre otros casos. No obstante, con prescindencia del testamento, el legislador ha sido claro al momento de delimitar la base imponible, cuando grava con el impuesto la transmisión de estos bienes que el causante ha enajenado a favor de estas personas, aun tratándose de una sucesión intestada.
4. ENAJENACIÓN A FAVOR DE PERSONAS MORALES QUE PERTENEZCAN A UNOS Y OTROS: Del mismo modo, toda enajenación hecha por el causante en el año anterior a su fallecimiento a favor de personas morales en las cuales participen los herederos legales, herederos y legatarios testamentarios o parientes interpuestos está gravada con el impuesto sobre sucesiones. La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, fue más precisa cuando hablaba de *"...entes jurídicos en los cuales tengan alguna participación el causante o las demás personas naturales antes mencionadas"* vale decir, fundaciones, asociaciones, corporaciones, sociedades sin fines de lucro, sociedades mercantiles, entre otras.

Las excepciones a esta norma de inflexible fiscalidad son:

1. *"...pago de obligaciones y gastos necesarios para el causante":* La sucesión deberá demostrar que la enajenación del bien de que se trate fue empleada en la cancelación de obligaciones y gastos necesarios para el de cuius; esa cancelación de obligaciones comprende su más amplio concepto, es decir, obligaciones mercantiles, civiles, fiscales, etc. El legislador no precisó lo que debe entenderse por *necesariedad*

[60] Código Civil Venezolano, 1982, Artículos 809 y 840.

del gasto para el causante, sin embargo, creemos que tal supuesto puede identificarse con los criterios de necesidad del gasto en materia de impuesto sobre la renta, salvando las naturales diferencias en cuanto al sistema que grava aquel impuesto, en un sentido meramente comparativo, a fin de precisar si las erogaciones efectuadas incidieron en obligaciones inherentes a él para que el impuesto sucesoral no grave su transmisión.

2. *Prueba de que el causante adquirió otros bienes y los subrogó con los enajenados:* En este caso, la sucesión deberá comprobar fehacientemente que el causante enajenó el bien de su patrimonio y con ese producto reemplazó o subrogó con nuevos bienes los vendidos o enajenados, vgr: si el causante en vida enajenó un bien en la ciudad de Caracas, para adquirir otro similar en la ciudad de Puerto Ordaz, o bien si permutó el inmueble de la ciudad de Caracas, por el ubicado en la ciudad de puerto Ordaz, bastará entonces con la presentación de los documentos de venta y compra o bien del contrato de permuta.
3. *Prueba de que el precio de la enajenación se encontraba invertido en depósitos bancarios a nombre del causante:* Para que opere esta condición es necesario que la fecha del depósito concuerde con la de la enajenación[61], vgr: si el causante en vida enajenó un inmueble y su producto es colocado en depósitos a plazo fijo en una entidad o institución financiera, la fecha deberá, necesariamente, coincidir con la fecha en que fue enajenado el inmueble.

Numeral 4° Los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por las personas contempladas en el numeral anterior, siempre que la operación se hubiere realizado en los tres(3) años anteriores a su fallecimiento.

En este numeral es necesario distinguir dos supuestos o condiciones fundamentales, a saber:

1. El causante adquiere los bienes a título de usufructo.

[61] MONTIEL VILLASMIL, Gustavo, *Sucesiones y Donaciones*, ob cit, p 206.

2. Sus herederos legales, herederos testamentarios, parientes interpuestos y personas morales en que participen éstas.

El causante en este caso, solo detenta el derecho real de usar y servirse del inmueble dado en usufructo, y de percibir los frutos que emanen de él, que pueden ser frutos naturales y civiles[62].

El usufructo se presenta como una desmembración temporal del dominio, pues mientras el usufructuario obtiene las utilidades de una cosa, el dueño conserva la propiedad en cuanto derecho, pero sin poder usar ni gozar de lo suyo, vgr: la señora Lakmé adquiere por compra hecha al señor Clive, una finca en el Estado Guárico, Venezuela; luego designa en la compra venta a su esposo Pavel y a sus hijos Nemes y Manases como nudo propietarios, constituyendo para ella usufructo vitalicio. Posteriormente fallece Lakmé; los herederos incluirán en la declaración sucesoral el valor de la casa, ya que la de cuius había asegurado a sus parientes la propiedad de dicho inmueble.

Numeral 5° Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en nuda propiedad y con reserva de usufructo a estas mismas personas dentro de los cinco (5) años anteriores a su fallecimiento.

En este acápite, el legislador sustituyó la palabra "transmitidos" a que hacía referencia el numeral 3° del artículo 36 de la derogada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, por la palabra "enajenados", en el nuevo texto legal; no obstante, el significado e interpretación es el mismo; en este supuesto, el causante enajena o ejecuta cualquier acto de disposición sobre los bienes, a sus herederos legales, a sus herederos y legatarios testamentarios, a personas interpuestas de aquellos y de las personas jurídicas en que participen éstas, otorgándoles la nuda propiedad y reservándose el goce y disfrute de ese bien hasta producirse su fallecimiento; los nudo propietarios adquirirán la plena propiedad y entonces el impuesto sobre sucesiones estará causado y será exigible.

[62] KUMMEROW, Gert, *Compendio de Bienes y Derechos Reales (Derecho Civil II)*, Caracas, Magón, 1980,p 263.

Numeral 6° Cualesquiera otros bienes que hubiesen salido del patrimonio del causante mediante actos encaminados a defraudar los derechos del fisco, siempre que ello aparezca de circunstancias claras, precisas, concordantes y suficientemente fundadas.

El numeral 6° de este artículo que comentamos, contempla el supuesto denominado "residual", bajo el cual se incluyen en el activo hereditario otros bienes que hubieren salido del patrimonio del causante mediante actuaciones desplegadas, con el fin de cometer defraudación tributaria.

El pasivo hereditario lo conforman todas las obligaciones ciertas, líquidas y exigibles y de lícito proceder contraídas por el causante, las cuales deberán comprobarse por medio de documentos públicos o privados, facturas, pagarés, efectos cambiarios, créditos fiscales, etc.

En referencia a los pasivos y cargas deducibles al Activo Hereditario, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, enumera las deudas admisibles e imputables al activo hereditario, a fin de determinar la base de imposición correspondiente, es decir, el líquido hereditario gravable y la cuota o alícuota respectiva; tales pasivos son los siguientes:

1. *Las deudas que existan a cargo del causante para el momento de la apertura de la sucesión. Los gastos de traslado del cadáver al lugar de inhumación y los de embalsamamiento, exequias y entierro.*
2. *Los gastos de apertura de testamento, los de inventario, avalúo y declaración de herencia.*
3. *Los honorarios que deban pagarse a los abogados, economistas, contadores públicos o tasadores, con motivo de las operaciones a que se refiere el numeral anterior. A los solos efectos de esta ley, el total de dichos honorarios estará sometido a límites calculados según la siguiente tarifa:*

LIQUIDO HEREDITARIO	PORCENTAJE
De 20,01 UT hasta 50 UT	6%
De 50,01 UT hasta 100 UT	4%
De 200,01 UT hasta 500 UT	3%
A partir de 500 UT	2%

Si en el pasivo se hace figurar honorarios no retasados judicialmente, los funcionarios podrán solicitar la retasa cuando los juzguen excesivos[63].

1. *Deudas contraídas a cargo del causante para la fecha de la apertura de la sucesión:*

Bajo este supuesto genérico encontramos las deudas legítimamente contraídas por el de cuius en vida y que pueden ser comprobadas con las pruebas idóneas al efecto, vgr: créditos hipotecarios, garantías, fianzas, cuentas por pagar, efectos por pagar, etc.

2. *Gastos de traslado del cadáver al lugar de inhumación y los de embalsamamiento, exequias y entierro.*

Este numeral del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, las Gerencias de Tributos Internos Regionales del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), han adoptado el criterio favorable para la aceptación de aquellos gastos causados con ocasión de las exequias del de cuius, entendiendo por tal, los gastos relacionados con la inhumación, embalsamamiento, honras fúnebres e inclusive se hace extensivo a los gastos actuales por los servicios crematorios que deben ser incluidos dentro del amplio espectro que comprenden las exequias .La cremación es el acto de destrucción del féretro por la acción del fuego, que lo reduce a cenizas mediante la acción de elevadísimas

[63] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 25.

temperaturas en instalaciones especiales[64]. También deberán considerarse deducibles, aquellos gastos de traslado del féretro al exterior, o bien los gastos ocasionados por su traslado del exterior a Venezuela, ya que son gastos relacionados en forma directa con el fallecimiento del causante.

Las exequias constituyen las honras fúnebres dispensadas al difunto, entre otros: servicios suministrados por casas funerarias. El profesor Gastón Montiel Villasmil considera que los gastos de comidas y bebidas servidas durante los oficios fúnebres, así como los gastos por arreglos florales y obituarios no deben ser admisibles como pasivos en la respectiva declaración sucesoral, no obstante en la práctica, la factura que expide la casa funeraria especifica estos servicios prestados, gastos éstos cuyo fundamento básico lo constituye el fallecimiento de la persona, lo que los hace subsumibles en el numeral 2° del citado artículo 25 de la Ley. Sin embargo, se ha observado que los departamentos y coordinaciones de sucesiones adscritas a las Gerencias de Tributos Internos del SENIAT, no admiten como pasivos los gastos con motivo de dichos arreglos florales ni obituarios; pensamos que esta inadmisión es perfectamente discutible por los medios procedimentales respectivos

Los gastos de entierro comprenden el valor de la fosa, panteón, nicho o bóveda de destino; en este caso, es necesario advertir que si se trata de un solo féretro a inhumar, deberá declararse el valor de la fosa que lo ocupa y no el valor conjunto de las demás bóvedas, ya que no serían admitidos como gastos. Puede darse el caso que el de cuius haya en vida adquirido varias parcelas para fosas, y sólo se ocupe una, las restantes fosas constituirán activo sujeto a declaración sucesoral y pago de impuesto. Generalmente, bajo este título se incluyen trabajos de sepultura posteriores y construcción de lápidas identificatorias; estos gastos igualmente han venido siendo objetados por parte de la Administración Tributaria. Consideramos que estas erogaciones, no se apartan de la causa principal que las motiva, cual es los gastos causados con

[64] ROJAS, Nerio, *Medicina Legal*, Buenos Aires, Ediciones Librería El Ateneo, 1976, p 137.

ocasión del fallecimiento, por lo que las hace admisibles en la declaración sucesoral.

Finalizamos con las deudas ocasionadas por los gastos de última enfermedad del causante, pagados a clínicas u hospitales, siempre que no se hubiesen pagado antes del fallecimiento, ya que en este caso serán considerados no admisibles. En este sentido, las diversas leyes de sucesiones y donaciones desde 1966 hasta la actual reforma parcial de 1999, no han definido con exactitud los llamados "gastos de última enfermedad", sin embargo, opinamos que los mismos deben ser connaturales al previo fallecimiento, al igual que los de inhumación y exequias[65]. Con respecto a los gastos médicos de última enfermedad pagados por terceros antes y después del fallecimiento, sin haber sido reembolsados, constituyen indefectiblemente pasivos de la herencia, deducibles de conformidad con lo establecido en el numeral 1° del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos[66].

3. *Gastos de apertura del testamento, los de inventario, avalúo y declaración de la herencia*[67]. y

Estos gastos se refieren a los efectuados con ocasión de la apertura de los testamentos cerrados, los gastos producto de los inventarios de los activos de la herencia y los gastos de los avalúos técnicos efectuados a dichos bienes. Dentro de esta clasificación, consideramos admisibles igualmente los gastos propios de los procedimientos de ausencia y de muerte por accidente, ya que, del mismo modo, van a ser directamente relacionados con el hecho imponible que se producirá una vez de decrete la posesión provisional de los bienes, conforme lo señala el Código Civil.

---

[65] Ministerio de Hacienda, Dirección Jurídico Impositiva No HJ200-00420 de fecha 04 de Abril de 1994. Boletín de Doctrina Tributaria. Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, P 232 a 234.

[66] Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario. sentencia de fecha 06 de Octubre de 1999.

[67] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 25 num 3°.

4. *Los honorarios que deban pagarse a los abogados, economistas, contadores públicos o tasadores, con motivo de las operaciones a que se refiere el numeral anterior*[68](24).

Este numeral se refiere a aquellos gastos que se hayan generado con motivo del procedimiento de declaración de herencia, tales como honorarios profesionales de abogado por el estudio, elaboración de la declaración, recabación de documentos, pruebas de parentesco, solicitudes de reducción de impuesto, exoneraciones, solicitudes de prórrogas, prescripciones, notificación de multas e intereses de mora, etc. Asimismo, los honorarios pagados a contadores públicos por la elaboración de balances, certificaciones de valor de acciones, estados de ganancias y pérdidas, auditorías, etc, y los honorarios pagados a peritos avaluadores con motivo de los avalúos de bienes muebles e inmuebles de la sucesión.

Ahora bien, sin perjuicio de las estipulaciones entre el profesional y la sucesión-cliente, respecto del valor de los trabajos y servicios a ejecutar, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, limita la deducibilidad de tal pasivo, sometiéndolo a la escala regresiva de cuatro (4) tramos y expresada en unidades tributarias, señalada en su artículo 25, numeral 4°; en efecto, tal escala es de la proporción siguiente:

LIQUIDO HEREDITARIO	PORCENTAJE
DE 20,01 UT HASTA 50.00 UT	6%
DE 50,01 UT HASTA 200,00 UT	4%
DE 200,01 UT HASTA 500,00 UT	3%
A PARTIR DE 500,01 UT	2%

[68] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 24 num 4°.

Actualmente, dado que el líquido hereditario gravable sobre los activos y pasivos de una sucesión representa un valor promedio muy por encima de 500 unidades tributarias, el cálculo se realiza prácticamente en forma proporcional y fija, a partir de su último límite, es decir, sobre un dos por ciento(2%) y no de manera escalonada sobre tal líquido, aun cuando consideramos que la expresión a unidades tributarias de las cifras históricas recogidas en la anterior ley de 1982, dista mucho de ser verdaderamente representativa de ser un valor actualizado.

El procedimiento para calcular el límite máximo admisible para deducir el pasivo por concepto de honorarios profesionales es el siguiente:

1. Se deben sumar todos los pasivos deducibles en la declaración sucesoral, sin incluir el monto a deducir por concepto de honorarios profesionales.
2. La cifra hallada representará un subtotal de pasivo deducible.
3. Al activo hereditario a declarar, se le deduce ese subtotal hallado.
4. La cifra resultante, representará el "liquido hereditario previo", el cual solo se utilizará en este procedimiento, por lo que no debe confundirse con el líquido hereditario gravable.
5. Se somete esa cifra resultante a la escala regresiva del numeral 4° del artículo 25 de la ley, con base en un 2%.
6. El producto que resulte de aplicar dicho porcentaje, constituirá el límite máximo admisible para deducir el pasivo, es decir, hasta la concurrencia del monto equivalente con exclusión del excedente si lo hubiera, el cual es inadmisible.

El último aparte del ya citado artículo 25 de la ley, otorga al funcionario fiscal competente, el derecho de solicitar la retasa de honorarios no retasados judicialmente, cuando a juicio de éste, dichos honorarios resultaren excesivos. En este sentido, es

oportuno señalar que la retasa podrá ser solicitada por el funcionario fiscal, bajo la condición de que los honorarios "excesivos", se hubieren incluido como pasivo en la declaración sucesoral; estos honorarios, bien pueden n se retasados judicialmente, porque si se causaren en juicio, no hubiese tenido lugar la incidencia respectiva, porque la retasa no fue solicitada, o no se le dio curso, o bien porque tales honorarios fueren producto de actividades extrajudiciales.

Sobre la naturaleza jurídica e efectos de la retasa judicial y retasa fiscal, la Procuraduría General de la República[69], en dictamen de fecha 17.09.1971, señaló:

"... es obvio que se trata de dos tipos de retasa que tienen diferencias tanto en la finalidad, como en la forma de ejercerlas y en cuanto a las personas legitimadas para ello.

En cuanto a la finalidad, la retasa fiscal tiende a evitar la evasión fiscal, ya que sería muy fácil elevar excesivamente el monto de los honorarios de abogados, incluirlos como pasivos de la herencia y así disminuir el líquido de la misma que es la base para calcular los derechos sucesorales."

"La ratio juris de ambas figuras es diferente. Mientras que la retasa judicial tiende a evitar el cobro excesivo de honorarios a favor de la parte que los debe, la de orden fiscal tiende a evitar que el crédito sea reducido en virtud de débitos superiores a lo racionalmente admisible. El poder jurídico de pedir la retasa fiscal, es una manifestación del poder de fiscalización que tiene el Estado frente a los contribuyentes. Esa potestad de fiscalización, como potestad que es, no tiene límites en el tiempo. En virtud de la misma, el Estado puede en cualquier momento, ejercerla con el fin de establecer cuál es el verdadero monto de la obligación fiscal."

En cuanto a los pasivos y cargas no admisibles, la Ley señala las deudas admisibles como pasivo en la declaración sucesoral,

[69] Procuraduría General de la República. Dictamen No 459 de fecha 17 de Septiembre de 1971. *20 Años de Doctrina de la Procuraduría General de la República.* Caracas, Ediciones de la Procuraduría General de la República, 1981. T III. v. II, p 167, 168.

igualmente nos indica cuáles son inadmisibles a estos efectos[70] (26). En este sentido, el legislador las ha discriminado así:

1. *Las prescritas para la fecha de la muerte del causante, aun cuando fuere renunciada la prescripción.*

Se refiere este numeral a las deudas prescritas para la fecha de la apertura de la sucesión, aun cuando ésta fuere renunciada; ello resulta, en virtud de que el instituto de la prescripción es un medio de extinción de obligaciones por el transcurso del tiempo, y al consumarse, acrecienta el patrimonio del de cuius, razón por la cual no puede ser opuesta al Fisco Nacional, quien vería lesionados sus derechos con tal admisión, no obstante mediare renuncia de la misma.

2. *Las declaradas o reconocidas en el testamento o las que consten en documentos privados suscritos por el causante, cuando no existan otros elementos que las comprueben.*

Este segundo numeral contempla el caso de las deudas declaradas o reconocidas en el testamento o constantes de documentos privados suscritos por el causante, en ausencia de otros elementos comprobatorios. Si la deuda consta en el testamento, la misma no será deducible, en razón de que el testamento es un acto jurídico unilateral, de última voluntad del testador, pero no es un instrumento del que se generen o contraigan obligaciones, ni mucho menos de reconocer su validez. Idéntica fue la intención del legislador al no admitir como pasivo las deudas que figuren en documentos privados, no obstante, condicionó su admisión a la circunstancia de que existan otros elementos que comprueben dichas deudas en los casos de las letras de cambio, por ser éstas, documentos privados suscritos por el causante, que no se aceptarán como pasivo, salvo se pruebe suficientemente la obligación de la cual emanó[71].

[70] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 de fecha 22 de octubre de 1999.

[71] Ministerio de Hacienda. Dirección General de Rentas. Dirección de la Renta Interna. Boletín Trimestral No 2. Enero Marzo 1973, Resolución No 0900-289 de fecha 02 de Marzo de 1973.

3. *Las causadas o que deban ejecutarse fuera del país, sin embargo se deducirán aquellas ocasionadas u originadas con motivo de inversiones o actividades realizadas u originadas en Venezuela, salvo que estén garantizadas con prendas o hipotecas sobre bienes ubicados en el exterior.*

Este tercer numeral considera como inadmisibles las deudas causadas o que deban ejecutarse fuera del país con la excepción de las deudas externas a cargo del causante, provenientes de inversiones o actividades que se realicen en Venezuela, pero la Administración no las aceptará como pasivo, cuando estuvieren garantizadas con prendas o hipotecas sobre bienes muebles e inmuebles situados en el exterior. Vemos que tal disposición es análoga a la preceptiva legal del numeral tercero del artículo 20 de la derogada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, con la variante que se especifican las garantías personales y reales existentes de esas obligaciones.

4. *Las que resulten de créditos hipotecarios o quirografarios constituidos por el causante, en el año anterior a la fecha del fallecimiento, a favor de quienes están llamados por la ley a suceder; de quienes aparezcan instituidos como sus herederos o legatarios; de las personas que se presumen interpuestas de aquellas conforme al Código Civil, o de personas jurídicas de las cuales el causante y las personas naturales antes mencionadas sean socios o accionistas mayoritarios, individual o conjuntamente, a menos que se justifique plenamente haberse destinado su producto al pago de obligaciones y gastos necesarios para el causante, a la adquisición a nombre de éste de otros bienes representados en el activo o que dicho producto se encuentre invertido en depósitos bancarios o en otros créditos ciertos a favor del causante.*

En este cuarto numeral, repite el legislador los supuestos que contempla el numeral cuarto del artículo 20 de la Ley de Sucesiones derogada de 1966, solo con la variante que amplió el lapso de constitución de los créditos hipotecarios o quirografarios contraidos por el de cuius, en el año anterior a la fecha de su fallecimiento; en la Ley derogada, el lapso entre la constitución del crédito y la muerte del causante comprendía seis (6) meses.

El análisis de los diferentes supuestos y categorías de personas naturales y jurídicas, coincide con el examen detenido de la figura denominada "prescindencia de formas a efectos tributarios". Como nota de interés, podemos agregar, que la disposición venezolana referida en el precitado numeral cuarto, la encontramos en el Impuesto de Derechos Reales Mortis Causa de España, en donde figuraron como no deducibles, según la legislación observada, las deudas reconocidas por el causante a los interesados en la herencia[72] (28).

5. *Los créditos hipotecarios o quirografarios con garantía de la vivienda a la cual se refiere el numeral 1° del artículo 10.*

Finalmente el legislador declara inadmisible la deducción de créditos hipotecarios o quirografarios con garantía de la vivienda constituida asiento permanente al hogar del causante, y resulta obvio, ya que, tratándose de una situación de no sujeción al impuesto, no podría válidamente aceptarse un pasivo sobre un activo de la herencia, excluido a los fines de la autodeterminación y autoliquidación que debe efectuar la sucesión.

En cuanto a las normas sobre valoración de los activos adquiridos por sucesión hereditaria a los efectos tributarios es imperioso para nuestro Capítulo proponer una exégesis del artículo 23 de la ley de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos[73].

Resulta de especial interés el que suscita la técnica y la forma que debe seguirse para establecer el valor real del activo transmitido por sucesión hereditaria de causante a causahabiente a los fines estrictamente tributarios; en este sentido, el artículo 23 de la vigente Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos señala sobre el particular: "El valor del activo será el que tengan los bienes y derechos que lo forman

[72] CARRETERO PÉREZ, Adolfo, *El Sistema Tributario Español Reformado.* Madrid, Editorial Tecnos, S.A, 1964, p 236.

[73] COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *El Impuesto a las Transmisiones Gratuitas (Sucesiones y Donaciones) frente al Impuesto al Patrimonio: Aportes para una Reforma Tributaria,* Caracas, Editorial Torino, C.A, 2011, p 427.

para el momento en que haya fallecido el causante. Cuando el valor declarado fuere inferior al valor de mercado de esos bienes y derechos, el contribuyente deberá justificar razonadamente los motivos en que basa su estimación". [Subrayado nuestro].

El legislador de sucesiones de 1999, al igual que su homólogo de 1982, en aras del principio constitucional de la certeza tributaria, dispuso las premisas fundamentales para determinar el valor de los bienes y derechos transmitidos por vía de sucesión mortis causa, tratándose de un impuesto directo, progresivo y personal como lo es el impuesto sucesoral, a diferencia de un impuesto de naturaleza patrimonial en estricto sentido, que grava la tenencia de formas de patrimonio por diversas personas, naturales, jurídicas o sucesiones indivisas, no existente en nuestro ordenamiento jurídico; en este sentido, se trata de establecer parámetros de orden cuantitativo a fin del cálculo del valor de aquellos bienes, derechos, acciones y otros susceptibles de valoración económica, a fin de poder determinar una base de imposición (un líquido hereditario) y aplicar una liquidación tributaria sobre la base de una tarifa impositiva que, en este caso es proporcional a cada cuota recibida por el heredero, legatario y/o donatario, y progresiva en función del grado de parentesco que unía al causante y a sus causahabientes. Desde la perspectiva del derecho comparado, la base imponible en las transmisiones mortis causa, será el valor neto de adquisición de cada causahabiente (valor real)[74].

Prosigue la norma en comento señalando que el valor del activo será el que tengan los bienes y derechos al momento en que haya fallecido el causante, es decir, el valor real de los bienes y derechos al momento de la apertura de la sucesión, a lo que Eduardo Zannoni refiere como un principio primordial y rector en esta materia: *"la sucesión o el derecho hereditario, se abre tanto en las sucesiones legítimas como en las testamentarias, desde la muerte del autor de la sucesión, o por la presunción de muerte en los casos prescritos en la ley. Con lo que la muerte, la apertura y la transmisión*

[74] CORONA RAMÓN, Juan Francisco, *Hacienda Pública Aplicada, El caso de España*, ob cit, p 29

(adquisición) de la herencia se causan en el mismo instante. No hay entre ellas el menor intérvalo de tiempo; son indivisibles..."[75].

En la doctrina patria, citando al maestro Francisco López Herrera, la apertura de la sucesión es el momento en el cual un patrimonio queda sin titular, es el momento determinante de la sucesión por causa de muerte y la constituye la circunstancia de que el patrimonio de una persona natural queda sin titular[76]. La apertura de la sucesión, también aludida en el artículo 993 del Código Civil al señalar que ésta se abre en el momento de la muerte y en el lugar del último domicilio del de cujus, es el momento determinante de ambas sucesiones, sea intestada o testamentaria, o se trate de presunciones de ausencia declarada o de muerte presunta, con lo cual, ya se advierte la especial significación que ha tenido para el legislador tributario del momento certero sobre el cual van a indicarse el valor de los bienes transmitidos por causa de muerte. La norma en comento señala por su parte, que cuando el valor declarado fuere inferior al valor de mercado de los bienes y derechos el contribuyente justificará los motivos en que basa su estimación, con lo cual la naturaleza estimativa del valor es consustancial con la autodeterminación y autoliquidación del impuesto sobre sucesiones, con independencia, y refiere el legislador una premisa objetiva, cual es el llamado valor de mercado, sólo a los fines estimativos como antes se ha señalado, pues, no sería lo mismo fijar el valor de un bien a efectos de la realización de una operación de compra venta, en la cual la transmisión del bien o del derecho es de naturaleza onerosa, muy distinta de la transmisión sucesoral, cuya naturaleza es gratuita, tal y como lo dispone la Ley de la materia en su artículo 1° cuando refiere que las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos serán gravadas con el impuesto a que se refiere esa ley. El hecho que el legislador tributario de sucesiones haya fijado como premisa el valor de mercado no es más que un indicativo que debe emplearse para determinar el valor real

[75] ZANNONI, Eduardo, *Manual de Derecho de las Sucesiones*, ob cit, p 18.

[76] LÓPEZ HERRERA, Francisco. *Derecho de Sucesiones*. Caracas, Manuales de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello, 1994, p 47.

o actual de un bien, derecho u otro susceptible de ponderación económica, en este sentido, valor actual, referido al valor el día de la apertura de la sucesión puede entenderse el valor que tiene un activo que genera una corriente de renta a lo largo del tiempo, para cuya valoración ha de actualizarse cada componente de la renta mediante la aplicación de una tasa de descuento a rentas futuras[77].

Nótese que hemos aludido a un concepto de valor referido de manera especial al rubro de rentas, pues es evidente que la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1.999, así como sus homólogas de 1.982 y 1.966 no definen ni han definido las premisas del indicativo del valor de mercado a fin de corresponder con las bases en que se sustentará una apreciación estimativa del valor de cierto bien o derecho, con lo cual vemos la fijación de valores de mercado, en especial, inmobiliarios, en el entorno de los derechos de registro de propiedades (impuesto o tasas según se trate) o de valores inmobiliarios catastrales en el entorno del derecho municipal, con lo cual podemos afirmar este punto previo, señalando que no debe interpretarse de manera restrictiva el dispositivo del artículo 23 de la Ley de la materia en lo concerniente a la fijación de premisas idóneas de valoración a efectos impositivos, exclusivamente en orden a lo que nos indique el valor de mercado, que como dijimos, encuentra su mayor expresión, en operaciones donde el mayor valor esté constituido por obligaciones de dar o de hacer, y no necesariamente en aquellas operaciones donde no predomine una connotación comercial, sino sean el producto de otras causas de adquisición como lo es la sucesión mortis causa o la donación inter vivos, entendiendo la interpretación de la ley tributaria como la determinación del sentido de la norma por aplicar, siendo el resultado de esta actividad la determinación del marco constituido por la norma y, la comprobación de las diversas maneras posibles de llenarlo[78].

[77] MOCHÓN, Francisco. *Diccionario de Términos Financieros y de Inversión.* Madrid,, Mc Graw Hill Interamericana. 2001, p 394.

[78] OCTAVIO, José Andrés. *La Realidad Económica en el Derecho Tributario.* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana. 2000, p 16

Así mismo, el citado autor sobre la interpretación económica de la norma nos señala: *"El método de la interpretación según la realidad económica, se apoya en el postulado de la prevalencia de la substancia sobre las formas, válido tanto para los conceptos económicos elevados a supuestos jurídicos (vgr la renta), considerados propios del Derecho Tributario, como para aquellas categorías preexistentes en el ordenamiento a los cuales la legislación fiscal atribuye una nueva consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, por reflejar estas últimas, la aptitud del sujeto incidido de contribuir con las cargas públicas*[79].

Indudable pues, serían asimilables al concepto de renta,(con las diferencias conceptuales necesarias) los conceptos de patrimonio, circulación de bienes, tenencia o transmisión sucesoral y por donación, entre otros, como conceptos económicos estrechamente ligados al derecho de propiedad consagrado constitucionalmente, y sobre la adecuación de esos conceptos económicos al acaecimiento del hecho imponible (hecho imponible referido a la apertura de la sucesión o la manifestación de la voluntad de donar), señala la doctrina especializada que el intérprete debe atribuir a los actos o hechos definidos por otras ramas del derecho y elevados a la categoría de imponibles, el significado acorde con la naturaleza y fines del derecho tributario, situación ésta que puede presentarse como resultado de una inadecuada técnica legislativa en la definición del hecho generador, pero que en todo caso pone de manifiesto su autonomía para definir sus institutos propios y exclusivos[80].

De lo que concluimos que la intención del legislador tributario de sucesiones, al fijar como premisas o parámetros necesarios para establecer el valor de aquellos bienes, derechos, acciones y otros económicamente ponderables con ocasión de la apertura de una sucesión por causa de muerte, no sólo ha sido la de morigerar en una relación estricta y objetiva el valor de mercado de

---

[79] OCTAVIO, José Andrés. *La Realidad Económica en el Derecho Tributario*, ob cit, p 48.

[80] VALDEZ COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1992, p 58.

los mismos, sino el de indicar los supuestos para que el intérprete, de una forma extensiva, amplíe las premisas para la obtención del valor real o actual a la apertura de la sucesión, sobre otros indicativos de valoración, como pueden ser, entre otros admisibles, el valor inmobiliario catastral o de registro, entre otros, sin que por ello el dispositivo legal del artículo 23 analizado, pueda apartarse de su objetivo principal, cual es el de determinar una premisa de valor a efectos del cómputo de la base imponible, aplicación de tarifas y determinación y cálculo del impuesto correspondiente.

La determinación del impuesto sobre sucesiones se desprende del análisis concordado de los artículos 27 y 36 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, mediante los cuales se ordena a los contribuyentes, herederos y legatarios, presentar una declaración jurada de patrimonio gravado[81] (28); así mismo, puede evidenciarse el alcance de la intención del legislador en este sentido, cuando se dispone que la liquidación **bona fidei** de los impuestos será efectuada por los herederos y legatarios en el formulario para la autoliquidación.

En materia de impuesto sobre donaciones, la determinación también tiene su base legal, cuando se ordena al donante presentar una declaración jurada al momento de manifestar la voluntad de hacer una donación[82].

Por otra parte, la determinación se encuentra prevista en los Reglamentos Internos e Instructivos; en este sentido, con base en el Decreto N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994 y en Decreto N° 363 de fecha 28 de septiembre de 1994 y en la Resolución N° 2.802 de fecha 20 de marzo de 1995[83], se dictó la Resolución

[81] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículos 27 y 36

[82] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999. Artículos 71.

[83] Decreto No 310 de fecha 10 de Agosto de 1994, mediante el cual el Presidente de la República crea el Servicio Nacional Integrado de Administración

N° 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT[84], mediante la cual se atribuyen a las Gerencias Regionales de Tributos Internos del SENIAT, las atribuciones de determinación de los tributos internos y sus accesorios, de emisión y anulación de planillas de liquidación derivadas de ajustes en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, y así mismo, a la División de Fiscalización adscrita a la Gerencia de Tributos Internos[85]. Mediante la Reforma Parcial del Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria por Decreto N° 594 de fecha 21 de diciembre de 1999, publicado en la Gaceta Oficial N° 36.892 de fecha 15 de febrero de 2000, se amplían las facultades de fiscalización de acuerdo a la nueva estructura[86]. En este sentido, la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de fecha 02 de octubre de 2001, publicada en Gaceta Oficial N° 37.320 de fecha 08 de Noviembre de 2001, señala al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria como atribuciones propias de la determinación, en su artículo 4, ordinal 8, las funciones de control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario.

Básicamente, el mecanismo que realmente se emplea en la práctica es el de determinación sobre base cierta en la génesis del

---

Tributaria SENIAT, publicadó en la Gaceta Oficial No 35.525 de fecha 16 de Agosto de 1994. Hoy en día el SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria) está adscrito mediante Ley al Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas.

[84] Resolución No 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT, publicado en la Gaceta Oficial No 4.881 Extraordinario de fecha 29 de Marzo de 1995.En Gaceta Oficial No 36. 892 de fecha 15 de Febrero de 2000, se dicta la Reforma Parcial del Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT.

[85] Resolución No 32, Artículo 98, numerales 5 y 6.

[86] Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT citado, Artículos 3, numeral 6, 13 numeral 2, 18 numeral 4 y 19 numeral 1.

impuesto sobre sucesiones y donaciones; así, si hubiere que incluir activos de oficio, si hubiese que rechazar cargas improbadas a juicio de la Administración Tributaria, si hubiese diferencias de valor entre el bien o bienes que declara la sucesión y el que fija el funcionario fiscal mediante avalúo técnico, en fin, cualquier otra situación que amerite hasta la aplicación de sanciones tributarias, el funcionario fiscal competente tendrá necesariamente que partir de la misma declaración, ya que ésta constituye la primera actuación jurídico tributaria del heredero o legatario.

No obstante, en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones, existe la determinación presuntiva o estimativa, como afirmamos con anterioridad, la cual tiene su fundamento en el establecimiento de indicios y presunciones que clarifiquen con exactitud el nacimiento del hecho imponible que se desea conocer. En el caso de las donaciones, tal y como se indicó supra, el legislador ha sido muy explícito cuando establece que en los casos de venta, cesión, permuta de bienes o constitución de derechos a título oneroso, cuando por indicios fundados, concordantes y precisos se presuma una liberalidad, el funcionario fiscal estimará de oficio y dispondrá la correspondiente liquidación[87]. Estos indicios son:

1. Que los precios o compensaciones otorgados no sean equivalentes al valor real de los bienes o derechos enajenados.
2. Que hubieren sido pagados por un tercero que no tenga interés en hacerlo.
3. Que no hubieren sido pagados o habiendo sido pagados, se le hubiese devuelto en cualquier forma que denote su simulación[88].
4. Que los interventores en el negocio sean cónyuges o estuvieren ligados por parentesco, dentro del cuarto grado de

[87] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1999, Artículo 73.

[88] Sobre el concepto de simulación en la teoría del derecho civil puede consultarse a MADURO LUYANDO, Eloy, *Curso de Obligaciones, Derecho Civil III*, Caracas, Ediciones Universidad Católica Andrés Bello, 1999, p 580.

consanguinidad o segundo grado de afinidad o por vínculos de adopción, sin perjuicio de otras circunstancias especiales y propias del caso.

En materia de impuesto sobre sucesiones, no existe norma expresa que establezca los supuestos de una determinación presuntiva, sin embargo, existen normas aisladas que tácitamente relevan la presencia de dicha determinación, y es cuando los bienes pertenecientes al acervo hereditario, hubieren salido del patrimonio del causante, siempre que ello aparezca de circunstancias claras, precisas, concordantes y suficientemente fundadas[89].

Así mismo, creemos que la determinación presuntiva se presenta cuando los herederos o legatarios no hubieren presentado la declaración en el tiempo oportuno o desacaten los requerimientos hechos por la Administración Tributaria; por lo que al verificar la declaración presentada, podrá en consecuencia la Administración Tributaria estimar de oficio el monto de la base imponible, con fundamento en adecuados elementos de apreciación que posea o recabe[90].

Una vez producido el hecho imponible, surge para el contribuyente (heredero y/o legatario) el deber de declarar; en este sentido, una vez acaecida la muerte de la persona y abierta su sucesión, los herederos y legatarios según el caso, deberán formular ante al funcionario fiscal competente del Ministerio de Finanzas o del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, una declaración formal de los bienes y deudas subsistentes al fallecimiento del de cuius.

Esta declaración, como acto formal y material que precede a la obtención matemática y cuantitativa del importe tributario, es

---

[89] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 18, numeral 6.

[90] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 49.

un acto *bona fidei*[91], hecho ante los organismos competentes de la Administración Tributaria, para enterar a éste de todos los pormenores que exige la ley, con el único fin de determinar, con la mayor exactitud, el monto de los impuestos que de acuerdo con las disposiciones pertinentes, causa la transmisión de bienes y derechos mediante sucesión[92]. Asimismo, señala el artículo 24 del nuevo Código Orgánico Tributario de fecha 17 de octubre de 2001, que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario, y de igual forma, los derechos del contribuyente fallecido transmitidos al legatario serán ejercidos por éste.

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, añade, así como su predecesora de 1982, un nuevo requisito, y es el relativo a la exigencia de una *declaración jurada de patrimonio gravado*, a diferencia de la derogada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966 que no contemplaba tal requisito[93].

Podría suceder que una sucesión se encontrare al momento de la apertura , en la situación de que el activo hereditario fuere inferior al pasivo a cargo del causante, y que ante esta circunstancia se pensare en la improcedencia de formular declaración sucesoral, sin embargo es necesario aclarar que el legislador de 1966 fue muy preciso y categórico al igual que el legislador de 1982 y de 1999, en prever expresamente la obligatoriedad en

---

[91] Bona Fidei, buena fe, vid GROSSMAN, Abraham, *Diccionario Latín*, Caracas, Productos Forexp. 1984, p 41.

[92] Corte Suprema de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia de fecha 10 de Abril de 1980, Revista de Derecho Público No 2. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, p 109.

[93] El Artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, publicada en Gaceta Oficial No 1.077 Extraordinario de fecha 17 de Enero de 1967, señalaba: "Para la liquidación de los impuestos sobre donaciones, herencias y legados, los donantes, herederos o legatarios o uno cualquiera de ellos, harán una declaración ante el funcionario fiscal competente en los términos y con los datos previstos en el Reglamento de esta Ley".

que se encuentran los herederos y legatarios de presentar declaración sucesoral, aun cuando el pasivo hereditario fuere igual o superior al activo hereditario[94].

El legislador ha previsto que la declaración de herencia contendrá detalladamente, todos y cada uno de los elementos que conforman el activo y pasivo hereditario[95], indicando el valor de dichos bienes muebles o inmuebles; además, deberán especificarse cuáles de ellos gozan de exenciones, exoneraciones o desgravámenes, que son incentivos tributarios dispuestos por la Ley.

Es importante señalar, que el artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, ya citado, remitía al Reglamento de la Ley, en lo atinente al acopio de datos y requisitos esenciales que debe contener toda declaración[96]. Sobre el valor de las declaraciones de herencia, existe jurisprudencia que señala que las declaraciones de herencia sólo tienen el valor probatorio que indica la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, es decir, al cumplimento de tributos y aceptación de la herencia y el funcionario del Ministerio de Hacienda que recibió la declaración no puede partirla ni hacer adjudicaciones[97].

---

[94] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966, artículo 27 y Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1982, publicada en Gaceta Oficial No 3.007 Extraordinario de fecha 31 de Agosto de 1982, artículo 29 e igualmente el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, publicada en Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999 en su artículo 29.

[95] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 28.

[96] Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 25.

[97] Tribunal Superior Sexto en lo Civil, Mercantil y del Tránsito de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas del 13 de Diciembre de 1996, Exp N° 8.384 Barnabás Sandor vs Oliver Macsotay.

Con ocasión de la promulgación y entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1982, el legislador en esta oportunidad dispuso que la declaración de impuesto deberá ser hecha en el formulario que al efecto elaborará el Ministerio de Hacienda[98]. Con igual sentido se pronuncia el legislador de 1999 al señalar igual precepto en el artículo 30 de esa ley. El diseño y elaboración de formularios, actualmente es competencia de la División de Organización y Procedimientos y a la División de Especies Fiscales adscritas a la Gerencia de Desarrollo Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria[99]. Estos formularios son por su naturaleza, más que simples impresos, son especies y publicaciones fiscales valoradas, las cuales en este caso específico son emitidas por las dependencias antes señaladas.

Son funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, entre otras, la de autorizar la emisión, rehabilitación, circulación, anulación y destrucción de especies fiscales y disponer lo relativo a formularios, publicaciones y demás formatos o formas requeridos para la Administración Tributaria y asegurar su expendio y verificar su existencia[100].

El Formulario S32 para la Autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, lo integran los siguientes anexos:

La Formas 32 donde figuran los siguientes datos requeridos: identificación del causante, tipo de herencia deferida, donación si es el caso, aceptación pura y simple o a beneficio de inventario, testamento existente, número de prórrogas otorgadas por la Gerencia de Tributos Internos para proceder a declarar y datos de las Resoluciones que las otorgaron. Nombres y apellidos de

98 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22 de Octubre de 1999, Artículo 30.

99 Resolución No 32 sobre la organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT citada.

100 Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT citado, Artículo 9 numeral 18.

los herederos, legatarios o donante en caso de donaciones, grado de parentesco entre causante y causahabientes o donante y donatario si lo hubiere. Datos relativos al patrimonio del causante, exclusiones, exoneraciones, desgravámenes y exenciones aplicables, cálculo del impuesto sucesoral causado o sobre donaciones causado o autoliquidado con base a la tarifa progresiva del artículo 7 de la Ley expresada en unidades tributarias. Aplicación de reducciones de impuesto procedentes, solicitud de pago en porciones, identificación del presentante de la declaración y del representante legal de la sucesión [abogado asistente o apoderado, cuya firma la exige el artículo 6 de la Ley de Abogados], se acompañarán a la Forma S32 un total de siete (7) Anexos para la descripción de activos, pasivos, desgravámenes, exenciones, exoneraciones y bienes en situación de litigio.

7. Exenciones, exoneraciones y otros beneficios

Juan Carlos Colmenares Zuleta*

Dentro de los beneficios fiscales previstos en la vigente Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 1999, al igual que sus predecesoras los constituyen las exenciones, así como las exoneraciones y reducciones de impuesto. Conforme al ar-

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en el año 1981. Especialista en Derecho Tributario egresado de la Universidad Central de Venezuela en el año 1994. Funcionario del Ministerio de Hacienda (1977-1980). Examinador Fiscal y Abogado Fiscal en la Contraloría General de la República (1980-1990).Profesor de la Especialización en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela desde 1991 y de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública ENAHP IUT. Docente Invitado en los Programas de Gerencia Tributaria en las Universidades Católica Andrés Bello, Católica del Táchira, Metropolitana, José Antonio Páez, así como en el Centro de Estudios Fiscales del SENIAT y del Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría del Estado COFAE. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT desde el año 1989.Autor de publicaciones en materia de Derecho Tributario. Abogado consultor y litigante en Derecho Tributario. Sitio web www.valoislamotte.blogspot.com

tículo 8[101] estarán exentos del pago de impuesto sobre sucesiones hereditarias los siguientes beneficiarios: Los Entes Públicos Territoriales, La cuota hereditaria que corresponda a los ascendientes, descendientes, cónyuge y padres e hijos por adopción, cuando no exceda de setenta y cinco (75) Unidades Tributarias y las entidades públicas no territoriales que ejerzan primordialmente actividades de beneficencia y de asistencia o protección social, siempre que destinen los bienes recibidos, o su producto, al cumplimiento de esos fines[102].

Asimismo, conforme a la Ley de la materia[103], el Ejecutivo Nacional podrá exonerar del impuesto a los siguientes beneficiarios Entidades y establecimientos públicos de carácter científico, artístico, cultural, deportivo o similar, así como establecimientos similares de carácter privados, sin fines de lucro, las fundaciones instituidas por testamento, acciones mercantiles emitidas por Sociedades Anónimas Inscritas de Capital Abierto (antiguas SAICAS)[104], así como inversiones en centros turísticos hasta un máximo de 500 Unidades Tributarias[105].

---

101 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22de Octubre de 1999, Artículo 8.

102 vid Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22de Octubre de 1999, Artículo 66.

103 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22de Octubre de 1999, Artículo 9.

104 Sociedades SAICA contempladas en la derogada Ley de Mercado de Capitales(ahora Ley de Mercado de Valores)

105 Sobre la relación consecutiva de los Decretos de Exoneración de este impuesto puede consultarse a COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *Temas de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos*, Caracas, Lizcalibros, 2011, pp 190, 191. Vid, Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos 1999 citada, Artículo 67. Hasta la fecha solo está vigente el Decreto de Exoneración No 2001 de fecha 20 de Agosto de 1997 publicado en la Gaceta Oficial No 36.287 de fecha 09 de Septiembre de 1997, mediante el cual se exonera del impuesto sobre donaciones establecido en el artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos a las entidades públicas y los establecimientos privados sin fines de lucro; la vigencia de este Decreto es por tiempo

En lo que respecta a las desgravaciones o no sujeciones al impuesto sobre sucesiones hereditarias,[106] la Ley señala el asiento de hogar del causante transmitido con esos fines a su cónyuge, ascendientes, descendientes, padres e hijos por adopción, las cantidades percibidas con ocasión del fallecimiento del causante por concepto de prestaciones sociales, indemnizaciones laborales, libros, ropas y utensilios de uso personal del causante, excepto joyas y objetos de valor artístico o colecciones valiosas.

En materia de reducciones de impuesto, la Ley de la materia distingue dos supuestos concretos: Reducciones de impuesto causado sobre cada cuota hereditaria en los siguientes casos: cónyuge sobreviviente, incapacitados, total o parcialmente para trabajar o ganarse la vida, hijos menores de veintiún (21) años, mayores de sesenta (60) años, entre otros mencionados en la norma[107]. En estos casos, la reducción procederá por su valor total si la cuota hereditaria o legado recibido fuere inferior o igual a 250 Unidades Tributarias; si fuere superior de 250 Unidades Tributarias pero no mayor de 500 unidades Tributarias, las reducciones se aplicarán de por mitad del valor asignado en la norma.

Otro supuesto es la Reducción de impuesto por doble transmisión en línea recta[108] por causa de muerte; en este sentido, si dentro de un período de cinco (5) años ocurriere una nueva transmisión en línea recta por causa de muerte, de bienes que ya hubieren sido gravados en virtud de esta Ley, se disminuirán los nuevos impuestos con relación a esos mismos bienes, en un diez por ciento (10%) de su monto por cada uno de los años completos

---

indefinido, conforme a las previsiones normativas del Código Orgánico Tributario.

106 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22de Octubre de 1999, Artículo 10

107 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22de Octubre de 1999, Artículo 11.

108 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 Extraordinario de fecha 22de Octubre de 1999, Artículo 14.

que falten para cumplir los cinco (5) años; a modo de resumen, deberán cumplirse con las siguientes condiciones:[109]

1. Debe tratarse de transmisiones en línea recta, no colateral por consanguinidad,
2. Las transmisiones deben sucederse en un período máximo de cinco (5) años, lo que se traduce en la doble transmisión en línea recta,
3. Los bienes sobre los que se aplica la reducción, deberán haber experimentado esa doble transmisión por herencia, es decir, el nuevo impuesto causado, se vería afectado con la reducción por la nueva transmisión de uno o más bienes del acervo hereditario de que se trate[110].

Juan Carlos Colmenares Zuleta.
Santa Cecilia. Caracas, 02 Abril 2012.

Bibliografía

1. ALFERILLO, P. (1999), *Administración de la Sucesión,* Mendoza, Ediciones Jurídicas Cuyo.
2. CAAMAÑO, M, A. (1993), *Régimen Fiscal de las donaciones,* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons.
3. CARRETERO, A. (1964), *El Sistema Tributario Español Reformado.* Madrid, Biblioteca Tecnos de Estudios Tributarios.
4. CASADO HIDALGO, L, R. (1966), *Procedimiento Administrativo Tributario en el Derecho Tributario,* Caracas, Imprenta Universitaria.

[109] COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *El Beneficio de disminución del nuevo gravamen contemplado en el Artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos: Opinión en torno a una consulta.* Revista de Control Fiscal No 117. Caracas, Ediciones de la Contraloría General de la República, 1985, p 79.

[110] Para ampliar más los contenidos de este apartado, puede consultarse a COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *Temas de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos,* Caracas, Lizcalibros, Capitulo 6, Régimen de Exenciones, Exoneraciones y Reducciones de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. COLMENARES, J,C. (1982), *Control de las Percepciones Tributarias contempladas en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.* Caracas, Revista de Control Fiscal No 112. Ediciones de la Contraloría General de la República.

6. _____ (1989), *El Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos: Reformas necesarias en los procedimientos para su recaudación.* III Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

7. _____ (1985), *El Beneficio de disminución del nuevo gravamen contemplado en el Artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos: Opinión en torno a una consulta.* Caracas, Revista de Control Fiscal No 117. Ediciones de la Contraloría General de la República.

8. _____ (2003). *Temas de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.* Caracas, 2ª Reimpresión, 2011, Lizcalibros.

9. _____ (2011). *El Impuesto a las Transmisiones Gratuitas (Sucesiones y Donaciones). Aportes para una Reforma Tributaria.* X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

10. CORONA, J,F. (1991), *Hacienda Pública aplicada, el caso de España.* Madrid, Mc Graw Hill.

11. CUAUHTÉMOC, J.A. (1996) , *El Testamento,* México, Editorial Trillas, S.A.

12. DE BONO, C. (1963). *L´Imposta sulle sucessioni e l´ imposta sull´asse globale ereditario netto,* Milano, Giuffre.

13. _____ (1964). *La passivita ereditare deducibilie le attemazioni del tributo succesori.* Milano, Giuffre.

14. GAFFURI, F. (1976). *L´imposta sulla succesioni e donazioni,* Torino, UTET.

15. FARIÑAS, G. 1978. *Temas de Finanzas Públicas, Derecho Tributario e Impuesto sobre la Renta (lLey 1978).* Caracas, Edime, 1978

16. JARACH, D. (1980), *Curso de Derecho Tributario,* Buenos Aires, Liceo Profesional Cima.

17. JORDANO, F. (1990), *La Sucesión en el "Ius Delationis"una contribución al estudio de la adquisición sucesoria "Mortis Causa,* Madrid, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla. Civitas.

18. KUMMEROW, G. (1980), *Compendio de Bienes y Derechos Reales (Derecho Civil II)*, Caracas, Ediciones Magon Libros Jurídicos.

19. LÓPEZ del CARRIL, J. (1991). *Derecho de las Sucesiones,* Buenos Aires, Depalma.

20. LÓPEZ, F. (1994), *Derecho de Sucesiones,* Caracas, Manuales de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello.

21. MARTÍNEZ-L, A. (1977). *El impuesto general sobre las sucesiones,* Madrid, Fábrica Nacional de Monedas y Timbres.

22. MONTIEL VILLASMIL, G. (1973). *Sucesiones y Donaciones,* Caracas, Fabretón.

23. MUSGRAVE, R. (1991), *Hacienda Pública Teórica y Aplicada.* Madrid. Mc Graw Hill.

24. MEHL, L. (1964). *Elementos de Ciencia Fiscal,* Barcelona, Casa Editora Bosch-Urgel No 51.

25. NEUMARK, F. (1994). *Principios de la Imposición.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales

25. OCTAVIO, J, A. (1998), *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario,* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Textos Legislativos No 17.

27. PALACIOS, L. (1994). *La Obligación Tributaria. Comentarios al Código Orgánico Tributario.* Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT.

28. PEÑA, J,L. (1992), *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones,* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons.

29. PEREZ DE AYALA, J,L. (1991), *Curso de Derecho Tributario,* Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas.

30. PRIEST, A. (1960), *Public Finance in Theory and Práctice,* London, *Weidenfeld an Nicolson.*

31. POLACCO, V. (1982), *De las Sucesiones,* Buenos Aires, Bosch y Cía, Vol I y II

32. RECUERO, L. (1987), *El Proyecto de Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* Madrid, Instituto de Estudios Económicos. Marcial Pons.

33. ROJAS, N. (1976), *Medicina Legal,* Buenos Aires, Ediciones Librería El Ateneo.

34. ROZAS, J. (1993), *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones,* Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons

35. _____ (1990), *Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* Madrid, Civitas, REDF No 65.

36. SALAZAR MAZA, T. (1964). *Seminario Especial de Adiestramiento para Inspectores Fiscales.* Caracas, Ministerio de Hacienda.

37. VALDEZ COSTA, R. (1992), *Instituciones de Derecho Tributario.* Buenos Aires, Depalma.

38. VILLEGAS, H, B. (1989) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,* Buenos Aires, Depalma.

39. ZANNONI, E. (1989). *Manual de Derecho de las Sucesiones,* Buenos Aires, Astrea.

40. ZURDO, J. (1981). *El Impuesto sobre sucesiones y donaciones.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

TEMA XIII

IMPUESTOS ADUANEROS

Manuel Marín P.*
Coordinador

SUMARIO

1. Reseña histórica. **1.1.** La Aduana en la Edad Antigua. **1.1.1.** Grecia. **1.1.2.** Egipto. **1.1.3.** Roma. **1.2.** La Aduana en la Edad Media. **1.3.** La Aduana en la Edad Moderna. **1.4.** La Aduana en Venezuela. **2.** Legislación aplicable. Marco legal nacional e internacional. **2.1.** Constitución Nacional. **2.2.** Convenios y Tratados Internacionales. **2.3.** Código Orgánico Tributario. **2.4.** Leyes. **2.5.** Arancel de Aduanas. **2.6.** Reglamentos. **2.7.** Otros actos. • Bibliografía. **2.** El Hecho Imponible en el Derecho Aduanero. • La importación y la Exportación de Mercancías como Operaciones Aduaneras. • Bibliografía. • La Determinación de las Obligaciones Aduaneras con ocasión de la Nacionalización de las Mercancías.• Consideraciones previas. **1.** La declaración aduanera. **1.1.** Definición. **1.2.** Documentos exigidos por la ley. **1.2.1.** La factura comercial definitiva. **1.2.2.** El documento de Transporte. **1.2.3.** Los demás documentos legalmente exigibles. **1.2.4.** Los formatos de la declaración aduanera. **1.2.4.1.** La Declaración del Valor en Aduanas (DVA). **1.2.4.2.** La Declaración Única de Aduanas (DUA). **1.3.** Cualidad Jurídica requerida para la presentación de la declaración Aduanera. **1.4.** Persona que presenta la declaración aduanera. **1.5.** Consecuencias jurídicas de la declaración aduanera. **1.6.** Oportunidad para la presentación de la declaración aduanera. **1.7.** Procedimiento para la presentación de la declaración aduanera. **1.8.** Inalterabilidad de la declaración aduanera por parte del declarante. **2.** La actuación del estado en el proceso de determinación de las obligaciones aduaneras. **2.1.** La revisión de las mercancías. **2.2.** La determinación del régimen jurídico

---

* Venezolano, abogado (UCV 1989. Caracas), especialidad en Derecho Tributario (Universidad Central de Venezuela 1993) - (CIAT 1994). conferencista y profesor universitario de postgrado de la cátedra de Derecho Aduanero de la UNIMET y UCAB. Fue docente de Cursos de Extensión en materia tributaria y aduanas en la UCV y en la ENAHP-IUT. Actualmente es socio del Despacho de Abogados Miembro de Baker & McKenzie.

aplicable a las mercancías. **2.2.1.** La determinación de la clasificación arancelaria de las mercancías. **2.2.2.** La determinación de la Base Imponible. **2.2.3.** La verificación de la documentación legalmente exigible. • Conclusiones. • El Valor en Aduanas en los Sistemas Aduaneros Contemporáneos. **1.** Mantener la protección arancelaria. **2.** Asegurar las preferencias arancelarias otorgadas a socios comerciales. **3.** Mantener el nivel de las consolidaciones arancelarias. **4.** Servir de insumo a las estadísticas de la balanza comercial. **5.** Facilitar la administración de regímenes aduaneros especiales. **6.** Ser herramienta sinergética para combatir prácticas de competencia desleal. **7.** Servir de mecanismo de detección de legitimación de capitales. **8.** Controlar flujos de divisas durante períodos restrictivos de la libre convertibilidad cambiaria. **9.** Coadyuvar en la lucha contra el fraude a la propiedad intelectual. • Bibliografía. • El Origen de las Mercancías. • Introducción. • Los criterios para la determinación del origen de las mercancías. • Kyoto 1973 • Kyoto Revisado (1999). • Acuerdo sobre Normas de Origen, anexo al Acuerdo de Marrakech. • Normas de Origen: ALADI - CAN - MERCOSUR. • La Nomenclatura Arancelaria. • Conclusiones. • Bibliografía. • Auxiliares de la Administración Aduanera. **I.** Introducción. **II.** Definiciones. **III.** Obligaciones y limitación de responsabilidad agentes de aduanas.

Reseña histórica. Legislación aplicable. Marco legal nacional e internacional

Patricia Piselli Piñango*

1. Reseña histórica

El derecho aduanero puede definirse como el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos

* Abogada con especialización en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello, mención *cum laude*, miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), integrante del Comité Editorial de la AVDT, colaboradora para la Asociación Venezolana de Derecho Tributario en la compilación de jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia para las Revistas de Derecho Tributario, actualmente se desempaña como abogada dentro de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República[1].

En este sentido, la aduana es definida por Bielsa[2] como el órgano de la administración pública que tiene por principal objeto, más no el único, percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional. En otras palabras, está circunscrito básicamente a la actividad de vigilancia del cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito en las fronteras.

Estas prohibiciones fueron fijadas con diferentes fines, entre ellos señala Asuaje Sequera[3] a los siguientes: a.- la seguridad del Estado y la paz de la población; b.- la protección de la moral; c.- la protección industrial; d.- el resguardo de la salud humana, animal y vegetal; e- la política internacional; y f.- los intereses fiscales.

La actividad aduanera se ha consolidado mediante una evolución histórica ligada al desarrollo económico de los diversos países, producto de la necesidad de recursos y el intercambio efectuado por cada sociedad organizada para llegar a generar controles y regular dicha actividad, conforme al avance propio de cada una de ellas.

A continuación se hará una reseña del origen de la actividad aduanera, teniendo siempre en cuenta la vinculación directa que existe entre ella y la actividad económica de cada época.

1.1. La Aduana en la Edad Antigua

El origen de las aduanas es muy antiguo, ya que existen registros de ella en Egipto, India, China, Grecia, Roma y en la Amé-

---

[1] ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero*. 2da Edición. Caracas. Editorial Buchivacoa, C.A., 2002, 1-5 p.

[2] BIELSA, Rafael. *La balanza comercial está integrada por las importaciones y exportaciones de mercancías*. En Derecho Administrativo, Tomo IV, 539-540 p.

[3] *Op. Cit.* 3 p.

rica Precolombina. La función que tuvo la aduana en la antigüedad atendía al control de la extracción de elementos de diversa índole desde el ámbito de la soberanía del Estado, que operaba como los modernos regímenes de prohibiciones de exportación y, además como fuente de recaudación de tributos destinados a abastecer los tesoros estadales o personales de los monarcas.

Veamos el origen de la aduana en la edad antigua desde las civilizaciones de Grecia, Egipto, Roma y España.

1.1.1. Grecia

En la Grecia antigua, con la creación de la ciudad-estado o *"polis"*, habían organizado un sistema tributario clasificando sus ingresos en ordinarios y extraordinarios. Dentro de los ordinarios se encontraban los tributos a las importaciones, exportaciones y tránsito sobre mercancías.

Sin embargo, más que la introducción o la extracción de las mercaderías a través de las fronteras, se tomaba en consideración para el nacimiento del pago del tributo la entrada o la salida de éstas de la ciudad o, en su caso, el acceso a la plaza del mercado o a un puerto determinado[4].

En esta agrupación también se encontraban los siguientes: el tributo anual de las confederaciones, el producto de explotación de minas de oro, plata y canteras, el derecho de residencia, el impuesto al consumo, las multas y las confiscaciones[5].

El lugar u oficina donde se pagaban los tributos aduaneros se denominó *telónium* o *telonio*. De ahí la denominación de *tenoleum* para referirse a dichos tributos[6].

---

[4] BASALDUA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires Argentina. Abeledo-Perrot, 1992, 31-37 p.

[5] VASCO M., Rubén; FINO S., Guillermo, y VECINO A., Carlos E. *El Sistema Aduanero en Colombia*. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., Colombia, 2003, 32-33 p.

[6] CARVAJAL CONTRERAS, Destaca M., *Derecho Aduanero*. 5ta. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, 50 p.

En palabras de Sainz de Bujanda[7], *"los recursos fiscales destinados a cubrir las necesidades ordinarias se redujo a ciertos impuestos indirectos de consumo -bajo la forma de derechos aduaneros o de mercado- y a tasas de diversa índole, sobre todo judiciales y de utilización de la propiedad común"*.

Aunque es poco lo que se conoce del sistema aduanero griego, puede afirmarse que no sólo existían restricciones indirectas, constituidas por tributos a la importación y a la exportación, sino también restricciones directas, representadas por prohibiciones de exportar o de importar desde o hacia determinada ciudad o país.

1.1.2. Egipto

Esta civilización dependía en su totalidad del Faraón, siendo la centralización una característica de la administración egipcia. El faraón se hacía servir de muchos funcionarios entre ellos el denominado *"escriba"* quien ocupa un papel protagónico en el control y la administración monárquica. Tal como señala Basaldua[8] *"intervenía en la recaudación de los impuestos y en el cumplimiento de las prestaciones vinculadas al cuidado de los caminos, de los canales, de los diques, etc."*.

Destaca también que por su ubicación Egipto era un lugar de tránsito de las mercaderías provenientes de la India y del sur de África hacia el Mediterráneo, y las cuales *"no solamente pagaban el doble derecho de entrada y salida, sino que debían pagar, además, un derecho de circulación por los caminos y canales, cuya finalidad era, se estima, mantener a aquéllos en perfectas condiciones de vialidad, mediante la aplicación de las sumas recaudadas por este concepto a dicho propósito. Parece, sí, que la finalidad del impuesto señalado en el Egipto Imperial fue, lisa y llanamente, la de obtener mayores entradas para la Caja Real (...). También en las puertas de las ciudades se cobraba a las*

[7] SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, Tomo I, 140-141 p.

[8] BASALDUA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires Argentina. Abeledo-Perrot, 1992, 25-29 p.

mercaderías un derecho de paso, denominado 'derecho de puertas', tributo que permitía a los mercaderes, además de franquear las puertas de las ciudades, negociar las mercaderías en el mercado de la ciudad (...). En algunos puertos egipcios existía un derecho de puerto o muelle"[9].

Todo dependía del Faraón, porque la tierra era de su propiedad personal y la mayor parte del comercio interno estaba en sus manos. El decidía qué se importaba y qué no, pero en general eran diversas clases de madera, metales, marfiles, lanas, aceite de oliva, vinos y resina. A su vez, Egipto exportaba trigo, textiles de calidad, cerámicas, perfumes, papiros, entre otros productos. Por lo general, *"era el faraón quien disponía tales exportaciones, mediante sus propias embarcaciones o en caravanas que protegía con escoltas militares. Se trataba de verdaderas expediciones estatales"*[10].

1.1.3. Roma

En el Imperio Romano se implantó el llamado *"portorium"*, que correspondía a un impuesto que se cobraba sobre la circulación de mercancías, y el cual abarcaba los siguientes conceptos: a) los derechos de aduana pagaderos en la frontera de los estados, a la entrada o salida de mercancías; b) los arbitrios, que eran tributos que se cancelaban a la entrada de las ciudades por los géneros que se deseaban introducir y c) los peajes, valores que se debían pagar por transitar en ciertos caminos o puentes.

La autoridad política en Roma estableció los tributos al tráfico internacional respecto de la importación así como de la exportación, diferenciando las operaciones marítimas de las terrestres.

Para Alais[11] *"esto fue una consecuencia lógica derivada de su expansión territorial, que llevaba a que se incluyeran regiones muy diferentes, sumado a esto el hecho de la mejora sustancial que implicaba el*

---

[9] AYALA, Juan Blacker. *Historia universal de las aduanas*, Contable Chilena Editores, Santiago de Chile, 1974, Tomo I, 28-29 p.

[10] WOLLEY, Leonard. *En Los comienzos de la civilización, segunda parte de la obra Historia del desarrollo cultural y científico de la humanidad*, UNESCO, Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1966, 698 p.

[11] ALAIS, Horacio Félix. *Los Principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires Argentina, 2008, 18 p.

desarrollo de las vías de comunicación. En este incremento del comercio y del tráfico, los romanos privilegiaron un sistema de percepción a través de terceros y no de funcionarios, tal como ha sido el caso de los conductores portorii, verdaderas sociedades que tenían por encargo la recaudación del portorium, que debían rendir cuentas a los funcionarios imperiales y dar razón de la actividad. Este tributo, a su vez, se clasificaba en marítimo y terrestre".

Según Sáinz de Bujanda[12] *"el sistema fiscal romano ofrece, en su larga evolución, un importante repertorio de impuestos sobre la circulación y el consumo, entre los que se destacan: (...) Los derechos aduaneros (portoria), cuya percepción se remonta a la época de los reyes. Fueron recaudados en las fronteras provinciales, y más tarde también en las fronteras imperiales. Existieron derechos ad valorem (el 2,5 por 100, en la época imperial, según Dessau), y derechos específicos (...)".*

Luego de la caída del Imperio Romano, y con la consolidación de los reinos europeos, en cierta medida se mantuvo el esquema de tributos al ingreso y egreso de mercancías, pero en forma más dispersa y anárquica, ya que la aduana resultaba más que una prerrogativa del monarca, una facultad del señor de la comarca o región.

1.2. La Aduana en la Edad Media

En esta época, aun cuando ocurrió la caída del Imperio Romano, las actividades económicas no se detuvieron abruptamente, sino que el comercio y la circulación de bienes prosiguió, aunque de forma más selectiva. Destacan las labores realizadas en Venecia (Italia), España y Francia.

En Venecia se establecen fuertes lazos con Bizancio, el Imperio islámico y con otras ciudades del norte de Europa. Se asienta en la actividad comercial de intermediación entre Oriente y Occidente, desarrollando la industria de especies, entre ellas la sal, además las sedas, marfiles, sin olvidar el tráfico de esclavos. Asimismo, implementó el sistema de aduanas con el objeto de

[12] SÁINZ DE BUJANDA. Fernando, *Hacienda y Derecho*, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, Tomo I, 156-157 p.

recaudar tributos, como acontecía en todas las comarcas europeas, incluyendo a la dominación árabe en la Península Ibérica[13].

En España *"lo que caracterizó al sistema aduanero español antiguo fue el sistema de arriendo en la administración, que más allá de las condiciones y facultades que respecto de los asentistas que establecieron los Reyes Católicos al regular el régimen de reconocimiento de mercaderías, la guarda y el control del movimiento de éstas en las zonas aduaneras, se mantuvo hasta 1750, en que pasaron a ser administradas por la Corona"*[14].

En Francia, se enfatiza un sistema parecido al señalado, llamado *"tonlieu"*, luego con el reinado de Luis IX, comienza a establecerse un sistema de derechos de exportación que recaudaban las aduanas reales, y que tuvieron por finalidad reemplazar de forma progresiva las prohibiciones a las exportaciones[15].

Durante la Edad Media se observa que *"la aduana fue adquiriendo una idéntica función en todos los territorios y que, además, empezó a requerir estructura y pautas de actuación uniforme, tendientes a asegurar la correcta observancia de las prohibiciones a la importación y exportación, así como también a la eficaz percepción y recaudación de los tributos que gravaban la entrada y salida de las mercaderías del territorio. También debe indicarse que la evolución comercial exigió la formación y colaboración de un personal más capacitado, que involucraba tanto a los funcionarios como a los particulares (...) quienes a su vez buscaban la circulación de las mercancías"*[16].

1.3. La Aduana en la Edad Moderna

La primera labor de sistematización de las normas aduaneras según Alais[17], fue la efectuada en el reinado de Luis XIV en Fran-

[13] ALAIS, Horacio Félix. *Los Principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires Argentina, 2008, 19 p.
[14] *Op. Cit.*, 19 p.
[15] Op. Cit., 19-20 p.
[16] *Op. Cit.* 20 p.
[17] *Op. Cit.*, 20-21 p.

cia, mediante la influencia de Jean Baptiste Colbert (1619-1683), Contralor General de las Finanzas para esa época, se consideraba el padre de la aduana moderna, y creador de diversas Ordenanzas aduaneras, que recogían una serie de normas relativas al desarrollo del mercantilismo, estableciendo un conjunto de reglas y principios, de carácter administrativo, tributario, penal y hasta de procedimiento.

Colbert consideraba que la riqueza de un país se basa en sus reservas en efectivo, sobre dicho principio desarrolló la necesidad de exportar lo más posible productos de valor e importar menos, incentivando el comercio, y la cultura industrial.

Mediante la compilación de Colbert en sus diversas Ordenanzas, se desprende la base de las demás normas aduaneras continentales, y cómo comenzó a definir, precisar y modelar los institutos aduaneros tal como se conocen en la actualidad, adaptados a las realidades contemporáneas de cada país.

En América con anterioridad a la conquista, los aborígenes (siendo las civilizaciones más destacadas la de los aztecas y de los incas), también conocían y aplicaban tributos que se podrían catalogar de *"aduaneros"*, y los cuales contaban con personas asignadas para ejercer el control de las mercancías que entraban y salían de ciertos lugares.

Luego del descubrimiento de América, que tenía como fin no el hallazgo de nuevas tierras, sino la búsqueda de nuevas rutas hacia oriente, de donde provenían las especies, las sedas y otros bienes de necesidad, como alternativas para el comercio mundial, surge tanto en España como en los países que conforman América, las instituciones tributarias vigentes en aquel entonces en Europa, con *"una estructura fiscal destinada a extraer lo máximo de la riqueza de América, con poca o quizá ninguna consideración respecto del desarrollo económico"*[18].

[18] RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo, *Hacienda Pública*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999, 59 p.

El sistema tributario así implementado tanto en España como en América contaba con un número considerable de impuestos indirectos muy cambiantes y cuyo resultado era muy costoso. Entre los impuestos coloniales que sobresalen referidos al comercio exterior, tenemos:

"El Almojarifazgo: gravaba la introducción de mercancías al territorio, con él nacen los derechos aduaneros. Su origen se encuentra en el comercio con los árabes.

La Armada de Barlovento: conocido como sisa o alcabala menor, se cobraba en las transacciones de algunos artículos y géneros, con destino al sostenimiento de la armada.

Derechos de Puertos, Bodegas y Pasos Reales: se cobraban por los servicios prestados a quienes transportaban mercancías. Se asimila a una tasa pagadera por la utilización de las instalaciones portuarias o de otros lugares de arribo"[19].

1.4. La Aduana en Venezuela

En nuestro país, el sistema tributario tiene su origen en la época de la conquista, mediante el establecimiento de las reglas y estructuras españolas para fijar tributos y concretamente impuestos aduaneros que perseguían el control de mercaderías que ingresaban y salían de los determinados territorios, hoy conocidos como puertos.

Con la consolidación del país tanto en lo político como en su desarrollo social, la labor de la aduana fue enriqueciéndose pero sin dejar de cumplir con la originaria función de control y resguardo de los bienes que ingresaban o egresaban desde o hacia el territorio aduanero.

En este sentido, Venezuela implementó tanto en lo estructural como en lo normativo, un sistema aduanero formal, mediante la

[19] VASCO M., Rubén; FINO S., Guillermo; y VECINO A., Carlos E., *El Sistema Aduanero en Colombia*, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., Colombia, 2003, 37 p.

promulgación y publicación en el año 1978 de su primera Ley Orgánica de Aduanas[20], que regulaba lo concerniente a: a) la determinación de los elementos e instituciones aduaneras de base; b) la organización del servicio aduanero; c) el control del tráfico internacional de mercancías; d) los estatutos de los auxiliares de la administración aduanera; e) los regímenes de las operaciones y de las destinaciones aduaneras; f) las restricciones directas a las importaciones y exportaciones; g) el régimen penal específico, es decir, la fijación de las normas que reprimen la violación del control aduanero (contrabando, y demás ilícitos aduaneros); y h) los medios de impugnación y revisión de los actos administrativos dictados por los funcionarios reconocedores y aduaneros.

Con posterioridad, dicha Ley fue objeto de diversas modificaciones parciales en los años 1998, 1999 hasta su versión vigente de 2008[21].

Paralelamente, fue promulgado mediante el Decreto Nº 989 de fecha 20 de diciembre de 1995 el Arancel de Aduanas, el cual es el instrumento de política comercial en el que se consignan y desarrollan todas las decisiones aprobadas por el Ejecutivo Nacional, para el control del comercio internacional de mercancías objeto de operaciones aduaneras, contiene todos los derechos (régimen tarifario) y obligaciones de carácter aduanero (régimen legal y otros condicionamientos o medidas no arancelarias) aplicables a la importación de los objetos físicos transportables (mercancías).

Asimismo, Venezuela en un proceso de consolidación asumió la incorporación a la legislación interna de tratados y convenciones internacionales en materia aduanera para facilitar el comercio internacional con diversos países.

[20] Ley Orgánica de Aduanas publicada en la Gaceta Oficial Nº 2.314 Extraordinario del 26 de septiembre de 1978.

[21] Leyes Orgánicas de Aduanas publicadas en la Gaceta Oficial Nos. 36.575 de fecha 5 de noviembre de 1998, 5.353 Extraordinario del 17 de junio de 1999 y 38.875 del 21 de febrero de 2008.

2. Legislación aplicable. Marco legal nacional e internacional

El régimen legal relativo a los derechos y obligaciones de contenido aduanero, así como las relaciones jurídicas derivadas de ellos, está regulado principalmente por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las normas contenidas en los Tratados y Convenios Internacionales ratificados por la República e incorporadas a la legislación interna, el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Aduanas, el Arancel de Aduanas, seguidamente por los Reglamentos de dicha Ley, así como otros actos de menor jerarquía como Resoluciones, Instrucciones y Circulares Administrativas.

Conviene destacar entonces que en el marco de nuestro ordenamiento jurídico se considera como legislación aplicable a la materia aduanera las siguientes:

2.1. Constitución Nacional

La Constitución[22] es la fuente jurídica de mayor jerarquía, contiene los principios generales fundamentales de todo el ordenamiento jurídico en general, dentro del que se contempla el tributario y a su vez el aduanero.

Respecto de la materia aduanera, la Constitución hace referencia en su artículo 133 al Principio de Generalidad de los Tributos; en el artículo 317 al Principio de Legalidad Tributaria, según el cual no puede cobrarse ningún impuesto, tasa, o contribuciones, ni concederse exenciones ni exoneraciones sino en los casos establecidos por la Ley; en el artículo 326 al Principio de Equidad; asimismo, dispone que es competencia del Poder Nacional la organización y administración de las aduanas, según el artículo 156, numerales 12 y 15, siendo prohibitivo para el Poder Estatal y Poder Municipal la creación de aduanas y de impuestos aduaneros, conforme a su artículo 183.

[22] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 5.453 de fecha 24 de marzo de 2000.

2.2. Convenios y Tratados Internacionales

Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por la República Bolivariana de Venezuela resultan aplicables a la materia aduanera, toda vez que según el artículo 153 de la Carta Magna, *"Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna"*.

Se destacan entre los Tratados y Convenios suscritos por la República Bolivariana de Venezuela[23], aplicables a la materia aduanera, entre otros, los siguientes:

- Tratado de Montevideo 1980 (ALADI)
- Acuerdos de Asistencia Técnica en materia Fiscal y Aduanera entre Francia y Venezuela.
- Convenio de Cooperación Aduanera entre Perú y Venezuela.
- Convenio de Asistencia Mutua entre sus Administraciones y Servicios de Aduana entre Colombia y Venezuela.
- Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas (COMALEP).
- Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).
- Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas).
- Acuerdos Comerciales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.
- Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

[23] <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.2CONVENIOS_ADUANAS>

2.3. Código Orgánico Tributario

El Código Orgánico Tributario[24] es aplicable a la materia aduanera, conforme a su artículo 1° *"en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio"*.

2.4. Leyes

La Ley es un acto emanado del Poder Legislativo cuyas formas y mecanismos de control son establecidos por la Constitución. Son fuente del derecho aduanero, ya que establecen los presupuestos de hecho que crean los tributos en esta rama, fijan los sujetos pasivos, responsables y sujetos activos, determinan los elementos necesarios para controlar la introducción y egreso de mercancías a territorio nacional, las restricciones y prohibiciones, así como las diferentes operaciones aduaneras y sus modalidades.

La Ley por excelencia en esta especial materia es la Ley Orgánica de Aduanas, cuya última reforma fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.875, de fecha 21 de febrero de 2008.

Esta Ley contempla los derechos y obligaciones de carácter aduanero y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, asimismo, regula lo concerniente a la Administración Aduanera, los sujetos pasivos y responsables, los auxiliares de la Administración, los agentes aduanales, el tráfico de mercancías, las distintas operaciones aduaneras (importación, exportación y tránsito), los regímenes especiales, el cabotaje, la valoración aduanera, el reconocimiento, el resguardo aduanero, el remate y el abandono legal, las restricciones y prohibiciones, los ilícitos e infracciones aduaneras, así como los recursos que se pueden ejercer contra actos administrativos emanados de las autoridades aduaneras.

[24] Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

Asimismo, podemos referirnos a otras Leyes aplicables a la materia aduanera[25], como son:

- Ley de Zonas Francas de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial Nº 34.772 del 8 de agosto de 1991.
- Ley sobre Prácticas Desleales del Comercio Internacional, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.441 Extraordinario de fecha 18 de junio de 1992.
- Ley sobre la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida, publicada en la Gaceta Oficial Nº 4.937 Extraordinario de fecha 14 de julio de 1995.
- Ley de Creación y de Régimen de la Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná, Estado Falcón, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.517, del día 14 de agosto de 1998.
- Ley del Puerto Libre del Estado Nuevo Esparta, publicada en la Gaceta Oficial Nº 37.006, del 3 de agosto de 2000.
- Ley sobre el Delito de Contrabando, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.327 de fecha 2 de diciembre de 2005.

2.5. Arancel de Aduanas

Dispuso el legislador que en el ámbito de las operaciones aduaneras (importación, tránsito, exportación, así como para las distintas modalidades de ellas) el instrumento jurídico regulatorio es el Arancel de Aduanas, dictado por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, que reglamenta de forma exclusiva y excluyente (salvo la Ley Orgánica de Aduanas y sus Reglamentos), todas las normas restrictivas de las operaciones aduaneras. En efecto, la ley de la materia reserva al Arancel de Aduanas, por razones de legalidad y seguridad jurídica, todos los aspectos relacionados con la clasificación y calificación de las

[25] <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.5ADUANAS/2.5.1LEYES>

mercancías objeto de operaciones aduaneras, así como las restricciones, controles, limitaciones, reservas, prohibiciones, gravámenes o desgravámenes a los cuales resultan afectos dichos bienes.

El Arancel de Aduanas recoge la estructura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas. Es por lo tanto una nomenclatura de carácter supranacional para el país, correspondiente a la nomenclatura arancelaria común de los países miembros del Acuerdo de Cartagena (Código NANDINA), mediante el cual se establece que el ordenamiento de las mercancías se efectúe conforme a su clasificación arancelaria, siendo registradas en él independientemente de su naturaleza.

Este Código NANDINA, está compuesto de ocho (8) a diez (10) dígitos, se divide a su vez en capítulos, partidas y subpartidas. Una subpartida puede ser abierta cuando describe varias mercancías del mismo capítulo.

El Arancel de Aduanas hace referencia a la descripción de las mercancías, que comprende un Régimen Tarifario General, conformado por impuestos *ad-valorem* y específicos, conforme al Arancel Externo Común (AEC) Andino.

Asimismo, en dicha normativa se fija el régimen legal al cual se encuentra sometido la mercadería objeto de operaciones aduaneras, que comprende las restricciones y demás requisitos exigidos en el propio Arancel, sin perjuicio de cualesquiera otras formalidades establecidas en su articulado y en sus Notas Complementarias. Tales regímenes son los siguientes:

- Régimen Legal 1: Importación prohibida
- Régimen Legal 2: Importación reservada al Ejecutivo Nacional
- Régimen Legal 3: Permiso del Ministerio del Poder Popular para la Salud

- Régimen Legal 4: Permiso del Ministerio del Poder Popular para la Industria Ligera
- Régimen Legal 5: Certificado Sanitario del país de origen
- Régimen Legal 6: Permiso Sanitario del Ministerio del Poder Popular para la Agricultura y Tierra
- Régimen Legal 7: Permiso del Ministerio del Poder Popular para la Defensa.

Adicional a los requisitos legales antes señalados, la importación de ciertas mercancías está sujeta a la presentación al momento de la declaración de aduanas del Registro expedido por el órgano oficial competente, de acuerdo a la mercadería de que se trate. Tales bienes pueden ser:

- Productos alimenticios para consumo humano.
- Productos y preparaciones para uso humano, y demás productos preparados y preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética.
- Medicamentos y productos farmacéuticos para uso humano, medicamentos y productos farmacéuticos para uso veterinario; abonos; insecticidas, raticidas, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas, desinfectantes y productos similares.

También constituyen parte integrante del Arancel de Aduanas: a) el Anexo Único que contiene el Sistema Andino de Franjas de Precios Agropecuarios, mediante el cual se aplican derechos *ad-valorem* variables (DAV) a trece (13) franjas de estos productos conforme a precios referenciales de los mercados internacionales; y b) el anexo relativo a las *"mercancías sujetas a las Normas Venezolanas COVENIN de Obligatorio Cumplimiento o Reglamento Técnico"*.

Del análisis anterior, *"se puede concluir que (...) el Arancel de Aduanas debe respetar escrupulosamente las normas establecidas en*

la Ley Orgánica en esta materia, sí como también las leyes nacionales que otorgan competencias específicas y especiales a otros entes de la administración pública, los acuerdos comunitarios y de la integración, y los Tratados, Acuerdos y Convenios Internacionales ratificados por la República, y por último que la vigencia de las Notas Explicativas de la Nomenclatura y los Criterios de Clasificación Arancelaria a los efectos de la interpretación del Arancel de Aduanas solo podrán ser aplicados, como base y sustento de las clasificaciones arancelarias después que hayan sido publicadas las versiones autorizadas en castellano en la Gaceta Oficial, por mandato del Artículo 155 de la LOA, o hayan sido publicados en la Gaceta o Diario Oficial de un Acuerdo de integración, mediante un acto administrativo vinculante"[26].

2.6. Reglamentos

Siendo los Reglamentos actos administrativos de carácter general, emanados del Poder Ejecutivo, en uso de la potestad reglamentaria concedida por la Constitución Nacional, se consideran aplicables a la materia aduanera con el objeto de implantar, precisar, especificar, ejecutar y cumplir los fines de la Ley Orgánica de Aduanas.

En este sentido, podemos indicar como Reglamentos aplicables los siguientes[27]:

- Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas, publicado en la Gaceta Oficial Nº 4.273 Extraordinario de fecha 20 de mayo de 1991.

- Reglamento sobre Prácticas Desleales del Comercio Internacional, publicado en la Gaceta Oficial Nº 4.567 Extraordinario 26 de abril de 1993.

---

[26] RÍOS RÍOS, Freddy, *En Nomenclatura y Arancel de Aduanas. Reglas Generales de Interpretación*, IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 40º Aniversario, Maracaibo, 2009, 474 p.

[27] <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.5ADUANAS/2.5.2REGLAMENTOS>

- Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, publicado en la Gaceta Oficial Nº 5.129 Extraordinario 30 de diciembre de 1996.
- Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas sobre el Régimen Aduanero Suspensivo para el Sector Automotor, publicado en la Gaceta Oficial Nº 37.541 del 3 de octubre de 2002.
- Reglamento de Ley de Zonas Francas en Venezuela, publicado en Gaceta Oficial Nº 37.734 de fecha 17 de julio de 2003.
- Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado (Gaceta Oficial Nº 37.967 del 25 de junio de 2004).

2.7. Otros actos

También son consideradas dentro de la legislación aplicable a la materia aduanera las Resoluciones dictadas a los fines de reglamentar y desarrollar la aplicación de normas sustantivas y procedimentales relacionadas con aspectos técnicos e interpretación de normas tributarias aduaneras. Establecen los objetivos primordiales de los organismos administrativos encargados de la aplicación de la legislación en esta materia.

Asimismo, tienen aplicación las órdenes administrativas consideradas de carácter interno y general, que establecen procedimientos y trámites internos o modifican los ya existentes desarrollando la aplicación de disposiciones legales para dar cumplimiento a las funciones propias de cada dependencia, garantizando la correcta aplicación de las normas por las divisiones involucradas.

Seguidamente, encontramos las instrucciones administrativas que están dirigidas a los funcionarios de la Administración Aduanera encargados de la ejecución de procedimientos definidos, para especificar determinados particulares.

Por último, tienen incidencia en la actividad aduanera las circulares, entendidas como comunicaciones internas y externas con el mismo texto o contenido dirigido a varios destinatarios. La circular externa da a conocer tanto a funcionarios como particulares determinados productos, servicios u otras informaciones de carácter general. La circular interna informa a los funcionarios de la Administración Aduanera actividades de la entidad, normas generales, cambios, disposiciones, órdenes y asuntos de interés común a ellos. Son actos meramente informativos, en los cuales no se establecen procedimientos ni se crean derechos u obligaciones.

Bibliografía

ALAIS, Horacio Félix, *Los Principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires Argentina, 2008, 18-21 p.

ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero*. 2da Edición. Caracas. Editorial Buchivacoa, C.A., 2002, 1-5 p.

AYALA, Juan Blacker, *Historia universal de las aduanas*, Contable Chilena Editores, Santiago de Chile, 1974, Tomo I, 28-29 p.

BASALDUA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires Argentina. Abeledo-Perrot, 1992, 25-37 p.

BIELSA, Rafael. *La balanza comercial está integrada por las importaciones y exportaciones de mercancías*. En Derecho Administrativo, Tomo IV, 3, 539-540 p.

CARVAJAL CONTRERAS, Destaca M., *Derecho Aduanero*. 5ta. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, 50 p.

RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo, *Hacienda Pública*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999, 59 p.

RÍOS RÍOS, Freddy, *En Nomenclatura y Arancel de Aduanas. Reglas Generales de Interpretación*, IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 40° Aniversario, Maracaibo, 2009, 474 p.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, Tomo I, 140-141, 156-157 p.

VASCO M., Rubén; FINO S., Guillermo; y VECINO A., Carlos E., *El Sistema Aduanero en Colombia.* Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., Colombia, 2003, 32-37 p.

WOLLEY, Leonard, *En Los comienzos de la civilización, segunda parte de la obra Historia del desarrollo cultural y científico de la humanidad,* UNESCO, Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1966, 698 p.

El Hecho Imponible en el Derecho Aduanero La importación y la Exportación de Mercancías como Operaciones Aduaneras

Manuel E. Marín P.* y Ramón A. Hernández Mayobre**

El Hecho Imponible en el Derecho Aduanero

Una de las obligaciones aduaneras que se causan con la introducción al territorio aduanero nacional de una mercadería es el pago de cantidades de dinero por concepto de gravámenes arancelarios. En efecto, al hacer un análisis de las obligaciones aduaneras, la causación del gravamen arancelario es uno de los aspectos más relevantes del Derecho Aduanero. Nos referimos a obligaciones aduaneras y no a la obligación aduanera, ya que sería muy mezquino limitar a una sola obligación, como lo sería la obligación de pagar el gravamen arancelario, el universo de obligaciones que se generan con las operaciones aduaneras de

* Venezolano, abogado (UCV 1989. Caracas), especialidad en Derecho Tributario (Universidad Central de Venezuela 1993) - (CIAT 1994). conferencista y profesor universitario de postgrado de la cátedra de Derecho Aduanero de la UNIMET y UCAB. Fue docente de Cursos de Extensión en materia tributaria y aduanas en la UCV y en la ENAHP-IUT. Actualmente es socio del Despacho de Abogados Miembro de Baker & McKenzie.

** Venezolano, abogado (UCAB 2008,Caracas, mención Suma Cum Laude), actualmente cursante de la especialidad de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela, Actualmente preparador del profesor Manuel Marín en la cátedra de Derecho Aduanero en la Universidad Metropolitana y abogado asociado del Despacho de Abogados Miembro de Baker & McKenzie.

importación, exportación o tránsito internacional de mercancías. Ahora bien, el tema en análisis se centra específicamente en determinar el momento a partir del cual nace la obligación jurídica aduanera, para lo cual es necesario valerse de conceptos e instituciones propias del Derecho Tributario tal como lo es el hecho imponible.

En efecto, el hecho imponible es una institución netamente de naturaleza tributaria, cuya ocurrencia genera el nacimiento de la relación jurídica tributaria. Al respecto, el tributarista Héctor Villegas ha señalado: "*...como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole...Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina hecho imponible...*"[28]. Esa situación fáctica es definida por Hensel como "*...el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en la normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas circunstancias...*"[29]. Por su parte, Lucien Mehl aclara que: "*...La deuda creada por el impuesto a favor del Tesoro no puede operarse si no concurren determinados presupuestos. La acción, situación o acto -complejo a veces- que da origen a estos presupuestos constituyen el hecho generador del impuesto...*"[30]. El experto tributario Bielsa, citando a Jeze, explica que "*... el hecho generador del impuesto es la realización de todas las condiciones de la imposición. Coincidiendo la Ley que impone el tributo y el hecho o acto que genera el impuesto, se opera el nacimiento de la obligación...*"[31].

---

[28] VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 7° Edición., Buenos Aires, Ediciones Depalma., 1999, 68 p.

[29] GIULIANI FONROUGE, Carlos, M. *Derecho Financiero.* 4° Edición., Buenos Aires, Ediciones Depalma., 1990, Vol I, 423 y 424 p.

[30] MEHL, Lucien. *Elementos de la Ciencia Fiscal.* Barcelona, Ediciones BOSCH, 1964, 68 p.

[31] Sentencia No.1086 de fecha 16 de febrero del 2005, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

En líneas generales, el hecho imponible o hecho generador determinan el nacimiento de la obligación de pagar cantidades de dinero por parte del sujeto pasivo una vez que este realiza un hecho de naturaleza económica denominado presupuesto de hecho[32], el cual está establecido en la ley y que da lugar a la materialización de un crédito o derecho a favor del Estado. La obligación de pagar cantidades de dinero al Estado una vez acaecido un hecho con connotaciones económicas no deja dudas sobre la autonomía dogmática del derecho tributario en lo que se refiere al concepto del hecho imponible. En materia aduanera, con la materialización del hecho imponible aduanero nacen paralelamente a las obligaciones de carácter pecuniario, cuyos principales ejemplos son el generalmente denominado impuesto de importación o derecho de aduanas, el impuesto al valor agregado y la tasa para la determinación del régimen aduanero, otras obligaciones de naturaleza distinta a la pecuniaria, en cabeza de una persona natural o jurídica que introduce al territorio aduanero nacional una mercancía o envía la misma al extranjero.

Es importante recordar que el fin recaudatorio del impuesto de importación o derecho de aduanas junto con la figura en general de las aduanas, es solo uno de los distintos e importantes objetivos vinculados con el funcionamiento y existencia de las Aduanas, entendidas estas como instrumento estatal controlador del ingreso, salida y tránsito de mercancías. Efectivamente, podemos decir que el cobro del mencionado gravamen arancelario por parte de las Aduanas presenta un objetivo de caracter rentístico. Sin embargo, la existencia de las Aduanas y del impuesto de importación o derecho de aduanas también tiene como propósito el cumplimiento de otros fines no rentísticos, a saber: el control sanitario y fitosanitario, seguridad nacional, protección e incentivo de determinados rubros de la economía nacional y como regulador macroeconómico, estadísticos, de protección de la flora y fauna nacional. Además, mediante el control aduanero se coadyuva de forma indirecta a la preservación del "status quo" social y político. En relación con estos distintos fines de

[32] También denominado como Tatbestand; fattispecie

las Aduanas de los tributos aduaneros, el profesor Carlos Asuaje Sequera plantea: *"Los tributos aduaneros, a diferencia de los otros, persiguen un doble objetivo. Por una parte, coadyuvar a la satisfacción de los gastos en que necesariamente debe incurrir el Estado para el cumplimiento de sus fines (objetivo fiscal); por la otra, de naturaleza esencialmente económica, como instrumento regulador de la política económica y comercial del país..."*.[33]

Dejando a un lado la diatriba sobre la naturaleza jurídica de las cantidades de dinero que se adeudan al Estado una vez acaecido el hecho imponible aduanero y si las mismas constituyen un: i) gravamen, ii) derecho, o iii) impuesto[34], la doctrina internacional se ha ocupado de definir dicho momento marcador o hecho imponible aduanero. En tal sentido, Giuliani Fonrouge replicando a Gomes de Sousa señala: *"...El hecho generador o hecho imponible en los derechos aduaneros, 'es el paso de una mercadería por una frontera política', que en la importación corresponde al 'momento en que penetran en el territorio nacional por cualquier vía de acceso, aunque por ley deban entrar por ciertos lugares previstos como dependencias aduaneras', y en la exportación..."*[35]. Fonrouge claramente señala que el hecho imponible del impuesto a la importación es *la introducción de mercaderías extranjeras en la zona aduanera.* Por su parte Héctor Villegas, al igual que Gomes de Sousa, se refiere al hecho imponible aduanero como el paso de una mercadería por una frontera política. Sin embargo, profundiza al expresar que *"...en los derechos de importación la obligación tributaria se genera en el momento en que dicha mercadería penetra el territorio nacional por cualquier vía de*

[33] ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero.* 2° Edición., Caracas, Venezuela, Ediciones Buchivacoa., 2002, 111 p.

[34] La utilización de las palabras derecho e impuesto de importación sin distinción conceptual es de antigua data. Como ejemplo cercano, en las leyes de aduanas de 1938 y 1948 de Venezuela entre otras, el legislador patrio se refería sin distinción aparente: al pago por el ingreso de mercancías al territorio nacional y al pago de derecho arancelario o pago de impuesto. No obstante lo anterior, en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela actualmente vigente, el constituyente se refiere a gravámenes de importación, y exportación de bienes y servicios.

[35] GIULIANI FONROUGE. Carlos, M. *Derecho Financiero.* 4° Ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma., 1990, Vol II, 951 p.

acceso. En los derechos de exportación, el hecho generador es la salida de una mercadería nacional o nacionalizada fuera de las fronteras, cualquiera sea el objeto para el cual se remite..."[36].

En esta misma línea, el profesor colombiano Juan Manuel Camargo comenta que el nacimiento de la obligación aduanera se materializa *"...por la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional..."*[37]. Explica este autor que, en Colombia la obligación aduanera no se limita al pago de los tributos aduaneros, sino que comprende igualmente la presentación de la Declaración de Importación, el cumplimiento de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas y, en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidas en las normas correspondientes. Dichas consideraciones del mencionado autor Colombiano son perfectamente aplicables a Venezuela, incluyendo un comentario adicional relacionado con que la ocurrencia del hecho imponible aduanero en Venezuela genera adicionalmente el deber de pagar la respectiva tasa aduanera conocida como Tasa para la Determinación del Régimen Aduanero. Por su parte, el autor mexicano Andrés Rohde Ponte describe el hecho que activa la legislación interna mexicana en materia aduanera, definiendo parte de este hecho imponible aduanero como el momento en: *"... que las mercancías entren en las aguas territoriales, en el territorio o en el espacio aéreo de la Nación, quedan sujetas a sus disposiciones (i.e. al Código Aduanero), a las tarifas y a las leyes federales que las afecten..."*[38].

Hay un elemento común en que coincide la mayoría de los Códigos, Leyes y demás estamentos aduaneros a nivel mundial, así como la doctrina tanto nacional como internacional. Dicho

[36] VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 7° Edición., Buenos Aires, Ediciones Depalma., 1999, 714 p

[37] CAMARGO G., Juan M. *Nuevo Derecho Aduanero, parte General e Importaciones.* Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez., 2000, 258 p.

[38] ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano,* 1° Edición., México, Ediciones Fiscales ISEF., 2000, 92 p.

elementoes el *"cuando"*, el elemento temporal del hecho imponible aduanero, entendiendo al mismo como el momento en que se causan las obligaciones aduaneras. En efecto, en casi todos los casos deimportación o ingreso de mercancías con carácter definitivo, dicho momento no es otro que el ingreso o traspaso de una mercancía por las fronteras políticas de un país, de una frontera o territorio aduanero, con mediación o bajo control estatal.

En el caso de Venezuela, debemos referirnos a la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de Aduanas de 1.978, en la cual el legislador patrio modifica el hecho imponible aduanero y lo perfecciona, ya que si bien ratifica el momento en que se causa la obligación aduanera que se venia arrastrando desde leyes anteriores, sustituye la expresión: *"puerto, aeropuerto o lugar habilitado"* que contenía el artículo 122 de la Ley de Aduanas del 11 de junio de 1.957[39], por *"zona primaria de cualquier oficina aduanera nacional habilitada"*. Con la última Ley Orgánica de Aduanas publicada en la Gaceta Oficial No.38.875 del 21 de febrero de 2008 ("LOA") la definición del hecho imponible en materia aduanera, en lo que refiere a la importación de mercancías, fue definida de la siguiente manera: *"...Las mercancías causarán los impuestos establecidos en el artículo 84, a la fecha de su llegada a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para esa fecha..."*

Como se desprende de la lectura del citado artículo 86 de la LOA, el legislador escogió como momento de causación del gravamen arancelario de las mercancías la "fecha de llegada". En "stricto sensu" por "fecha de llegada" podemos entender la hora y día exactos en el cual el medio de transporte contentivo de las mercancías arribó a la zona primaria aduanera[40], otorgando de

[39] Reformada parcialmente en fechas: 23 de diciembre de 1.965, 06 de septiembre de 1972 y el 26 de septiembre de 1973.

[40] En cuanto a esta zona primaria aduanera podemos señalar que el artículo 1 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas publicado en la Gaceta Oficial No.4.273 Extraordinario del 20 de mayo de 1991 enumera una serie de áreas que conforman lo que debe entenderse como zona aduanera igualmente denominada zona primaria. El artículo 1 del Reglamento define: *"... Zona Aduanera: Área de la circunscripción aduanera integrada por las respectivas*

esta manera seguridad jurídica al importador en relación a varios aspectos tributarios y aduaneros de la operación que realiza. En este sentido el artículo 86 de la LOA claramente deja ver que la determinación de ese momento marcador es fundamental no solo para establecer la causación del gravamen arancelario u obligación pecuniaria, sino que también fija el régimen legal aduanero aplicable al ingreso de las mercancías, denominadas igualmente como obligaciones no pecuniarias, no liquidables y no autoliquidables. Sobre este punto es necesario aclarar que las obligaciones de carácter pecuniario que se producen al momento de la ocurrencia del hecho imponible aduanero no se limitan exclusivamente al pago del gravamen arancelario, sino que las mismas se extienden también a la satisfacción del pago de verdaderos tributos de naturaleza tributaria que se causan con posterioridad al hecho imponible aduanero, sean estos establecidos en la propia LOA como lo es la Tasa para la Determinación del Régimen Aduanero Aplicable o tasa por servicios de aduanas, o en leyes especiales como lo serían el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre el Alcohol y Especies Alcohólicas o el Impuesto sobre Cigarrillo y Manufacturas del Tabaco.

En leyes de aduanas anteriores a la Ley Orgánica de Aduanas de 1.978, el hecho imponible aduanero únicamente se refería a la causación del gravamen arancelario, estableciendo como momento de causación del mismo: *la llegada de la mercancía al primer puerto, aeropuerto o lugar venezolano habilitado para la importación.* Con la Ley Orgánica de Aduanas de 1.978, el legislador llena esa laguna al completar la redacción del artículo estableciendo que en virtud de la ocurrencia del hecho imponible (i.e., ingreso de la mercancía a la zona primaria), además del *"impuesto aduanero"* estarán sometidas dichas mercancías al régimen aduanero aplicable a la fecha de llegada de las mercancías, es decir, de la ocurrencia del hecho imponible aduanero. Demás está decir que dicha redacción se mantiene en la LOA actualmente vigente. Es

oficinas, patios, zonas de depósitos, almacenes, atracaderos, fondeaderos, pistas de aterrizaje, avanzadas y, en general, por los lugares donde los vehículos o medios de transporte realizan operaciones inmediatas y conexas con la carga y descarga y donde las mercancías que no hayan sido objeto de desaduanamiento quedan depositadas..."

necesario aclarar que el momento de causación del gravamen aduanero es distinto al momento de su exigibilidad, por lo que si bien el gravamen arancelario se causa a la fecha de llegada de la mercancía, eso no implica que en ese mismo momento la Administración Aduanera se encuentra facultada para exijir su pago.

Así pues, cuando el medio de transporte que traslada las mercancías llega a la zona primaria de una aduana habilitada para la operación de importación[41] no solo nace la obligación tributaria y se determina de manera invariable la tarifa arancelaria y el régimen aduanero aplicable de las mercancías extranjeras que se están importando[42], si no que también se generan adicionalmente otras formalidades y obligaciones de dar, hacer y no hacer, tanto de carácter tributario como aduanero[43], que recaen en cabeza del importador.

Es importante señalar que el hecho imponible aduanero no se perfecciona con la sola llegada o arribo de las mercancías extranjeras a cualquier parte del territorio político o aduanero venezolano[44]. El artículo 86 es claro al señalar que la mercancía

[41] Recordemos que nuestra LOA establece en su artículo 82 la potencialidad fiscal o la posibilidad de causar gravámenes arancelarios a la operación de importación, exportación y al transito internacional, no obstante, hoy día únicamente la operación de importación de mercancías efectivamente causa dichos gravámenes.

[42] En este sentido, la aplicación del "régimen aduanero vigente" al materializarse el hecho imponible implica que el importador puede contar con la certeza de que no se le podrá variar la tarifa arancelaria, ni el régimen legal aplicable para ese momento, respetándose el principio de certeza de las obligaciones y otorgándole seguridad jurídica en la operación que realiza. Las partes que intervienen en la operación de importación no pueden modificar ese momento ni las consecuencias que derivan del mismo.

[43] Con la llegada de las mercancías a la zona primaria de una aduana habilitada para la operación que se realiza, se despliega un régimen de responsabilidades tanto para el sujeto pasivo como para el activo de la obligación recién nacida. Asimismo, el derecho a la propiedad del propietario de las mercancías se ve mermado, ya que las mismas garantizaran el cumplimiento de las obligaciones causadas, impidiendo durante el tiempo que estén en carácter de prenda, que el propietario disponga de ellas sin limitantes.

[44] Aunque en Venezuela territorio político coordina con la extensión del territorio aduanero, en otros países existen segregaciones del territorio aduanero,

debe arribar a la *"zona primaria de cualquier aduana habilitada para la operación que se realiza"*. En tal sentido, si las mercancías arriban a cualquier otra parte del territorio político o aduanero distinto a la zona primaria de cualquier aduana habilitada, no se causaran los gravámenes aduaneros. Incluso al llegar las mercancías a la zona primaria de una aduana, tampoco se causaran los gravámenes aduaneros si dicha aduana no está habilitada para la operación que se pretende realizar. En razón de lo anterior, se deben cumplir absolutamente todos los hechos señalados en el artículo 86 de la LOA para que el hecho imponible se materialice.

Según lo antes expuesto, para la ocurrencia del hecho imponible aduanero en la operación de importación de mercancías, es necesario que éstas arriben a la zona primaria de una aduana habilitada, lo cual también aplica también para las exportaciones, salvo en aquellos casos en que las mercancías deban ser reconocidas fuera de la zona primaria de la aduana, en cuyo caso se aplicará el régimen tarifario y legal aduanero vigente para la fecha de registro de la declaración presentada a la aduanas, todo de conformidad con el artículo 86 de la LOA.

El profesor Carlos Azuaje Sequera, al señalar: *"En síntesis podemos afirmar que todas las mercancías (salvo las exentas) causaran los gravámenes aduaneros establecidos, es decir, que la llegada de cualquiera de ellas a la zona primaria de la aduana habilitada para la operación de que se trate, verifica el hecho imponible, es decir, hace que se verifique la hipótesis condicionante del tributo"*[45] induce a pensar que nuestra legislación aduanera en materia de importación de mercancías adopta, casi a ultranza, el principio de la gravabilidad, al considerar que toda mercancía que llegue a la zona primaria de cualquier aduana habilitada causa el gravamen arancelario de manera automática. Sin embargo, esta interpretación sería muy extrema e irrestricta. En efecto, existen situaciones de hecho y de derecho que hacen que la obligación no se tenga como nacida

constituyéndose varios territorios aduaneros dentro de un mismo territorio político.

[45] ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero.* 1° Edición., Caracas, Venezuela, Imprenta Nacional, 1997, 131 p.

a pesar del arribo de la mercancía en la zona primaria de una aduana habilitada, como por ejemplo que: i) las mercancías que se encuentren en las bodegas del medio de transporte no estén destinadas al consumo en el territorio aduanero donde dicho transporte se encuentra (transporte con escala); ii) las mercancías estén exentas, exoneradas o liberadas; iii) las mercancías vayan a ser destinadas a un régimen especial aduanero. En conclusión, el simple "toque" o arribo en la zona primaria de una aduana habilitada por parte del medio de transporte o de la mercancía propiamente dicha no implica que instantáneamente nazca la obligación tributaria.

La Importación y Exportación como Operaciones Aduaneras

Las operaciones aduaneras principales o consideradas como las operaciones aduaneras por excelencia son la importación, la exportación y el transito internacional de mercancías. Incluso la LOA en su artículo 82 establece que tales operaciones estarán sujetas al pago del "impuesto" o derecho arancelario, siendo únicamente la operación de importación la que en la actualidad causa tales derechos, existiendo la potencialidad legal de gravar las operaciones de exportación y tránsito internacional. Con relación a las exportaciones, tal falta de voluntad legislativa en imponer el pago de algún derecho o gravamen radica fundamentalmente en el hecho de que el Estado tiende a incentivar, incluso de manera indirecta, este tipo de operaciones a los fines de coadyuvar al incremento de la competitividad de los productos originarios e incluso procedentes de Venezuela en los mercados internacionales. Dicha postura fue confirmada por la propia Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia al plantear: "... ***admitir la gravabilidad de la ventas de exportación*** *a través de este tributo municipal, no sólo violenta y deja sin sentido las prohibiciones establecidas en el citado artículo 183 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (artículo 18 de la derogada Carta Magna), sino que* ***constituye a su vez un obstáculo al comercio internacional de mercancías y productos nacionales, al imponerle***

cargas adicionales que los hacen menos competitivos. " (resaltado nuestro)[46].

Es así como nuestra legislación aduanera está esencialmente dirigida a regular la operación de importación, dedicando gran parte de su normativa (e.g., la LOA, sus Reglamentos y el Arancel de aduanas) al ingreso definitivo de mercancías extranjeras al territorio aduanero venezolano. Siendo entonces la importación de mercancías uno de los puntos neurálgicos en nuestra legislación aduanera, se hace necesario definir que se entiende por importación de mercancías, para lo cual resulta importante revisar la doctrina nacional. En tal sentido, el Glosario de Términos Aduaneros y Afines define importación como: "*...el acto o acción de introducir al territorio nacional, por las vías habilitadas (marítimas, aéreas, terrestres o bultos postales), mercancías procedentes del exterior, previo cumplimiento de los registros y formalidades pautadas en la Ley Orgánica de Aduanas, sus Reglamentos y demás disposiciones correspondientes, vinculadas a la materia aduanera...*"[47].

El profesor Marcos A. Osorio Ch. da una definición muy completa de lo que se debe entender por importación al decir: "*... La importación puede ser definida como el ingreso voluntario y licito al territorio aduanero nacional, de mercancías extranjeras que son nacionalizadas y quedan así a libre práctica o disposición definitiva de sus propietarios o poseedores legítimos en ese territorio por haber sido cumplidos los trámites y satisfechas o garantizadas, ante el servicio aduanero nacional, las obligaciones exigibles a tales fines que fueron determinadas o conformadas por dicho servicio...*"[48]. Por su parte, Carlos Azuaje Sequera define importación como: "*... el acto jurídico mediante el cual mercancías extranjeras adquieren la nacionalidad del país a las cuales van destinadas con carácter definitivo...*"[49]. Por

[46] Sentencia No.0580 dictada el 7 de mayo de 2008 por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

[47] Glosario de Términos Aduaneros y Afines: Cuadernos de Auditoría Contraloría General de la República de Venezuela, 1998, Vol II, 66 p.

[48] OSORIO CH, Marco A. *Las Mercancías*, 1° Edición., Caracas, Aforo Editorial, 2008, 337 p.

[49] ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero.* 2° Edición., Caracas, Venezuela, Ediciones Buchivacoa., 2002, 20 p.

otra parte, en la Sentencia No.1086 dictada el 16 de febrero de 2005, el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas estableció que la operación aduanera de importación consiste en: *"... la introducción voluntaria a título definitivo, es decir, para uso y consumo, de mercancías (bienes muebles) extranjeras al territorio aduanero nacional, siguiendo al respecto el procedimiento legalmente establecido..."*.

Existen elementos comunes en todas las definiciones de importación antes mencionadas, tales como: ingreso o introducción de mercancías, territorio aduanero, voluntariedad, definitivo, licitud. Si tomamos dichos elementos comunes y definitivamente indispensables para que se configure una importación, podemos llegar a la conclusión de que toda verdadera operación de importación, al menos en Venezuela, debe presentar: (i) al menos 2 territorios aduaneros relacionados con dicha operación (uno de origen y otro de destino)[50]; (ii) el ingreso de algún tipo de mercancías (e.g. bienes muebles tangibles); (iii) debe tratarse de un acto voluntario por parte del importador, por lo que la autoridad aduanera no podría obligar a nacionalizar en ningún caso; (iv) la mercancía debe ingresar con carácter definitivo para ser consumida o usada en el país de destino; (v) debe estar revestida en su totalidad de legalidad, es decir, debe tratarse de un procedimiento regulado por la Ley y demás normas de carácter aduanero, lo que incluye que las mercancías objeto de importación deben ser de licito comercio y de tráfico libre o legalmente autorizado.

Las sentencias de nuestros tribunales de instancia han hecho un valioso aporte al establecer las principales características de la operación de importación. Al respecto, la antes mencionada Sentencia No.1086 dictada el 16 de febrero de 2005, el Tribunal

[50] Se debe hablar de territorio aduanero y no de territorio político ya que, un territorio político puede tener una o varias segregaciones aduaneras y en consecuencia contar con uno mas territorios aduaneros, materializándose en él operaciones de importación o de exportación (e.g., Zonas Francas). Asimismo, podría producirse el caso contrario, donde varios territorios políticos constituyen un solo territorio aduanero a través de pactos, acuerdos o convenios aduaneros.

Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas estableció: *"... la introducción debe ser necesariamente voluntaria, esto es, que tiene que ser la consecuencia de un acto deliberado o del consentimiento legítimamente expresado, razón por la cual no se admiten presunciones de ninguna especie... en segundo lugar, que el ingreso de las mercancías al territorio nacional se efectúe a título definitivo, para usos y consumo, en este caso lo esencial es que dicho uso y consumo sea la finalidad de la operación aduanera, traducido en una permanencia irreversible de los bienes mediante su nacionalización... en tercer lugar, los efectos o bienes tienen que ser de origen extranjero... finalmente, la introducción de los bienes al territorio aduanero nacional debe realizarse mediante el procedimiento legalmente establecido, motivo por el cual no se pueden considerar como importaciones los casos de contrabando..."*.

En conclusión, debemos entender a la importación como una de las operaciones aduaneras por excelencia, consistente en la introducción lícita y voluntaria al territorio aduanero nacional de mercancías extranjeras con la finalidad de ser consumidas o usadas definitivamente, realizada por una persona natural o jurídica denominada consignatario aceptante quien, en principio, estará obligado a cumplir con todas las consecuencias y deberes establecidos en la legislación aduanera. Es importante señalar que el ingreso o introducción de la mercancía al territorio aduanero nacional debe tener por objeto su nacionalización con la intención que dicha mercancía sea consumida o usada definitivamente en nuestro territorio, aunque tal consumo o utilización no llegue a producirse efectivamente en la práctica, siendo realmente lo importante y característico de esta operación que la mercancía esté destinada y declarada a ser usada o consumida en el territorio aduanero nacional.

El artículo 98 del Reglamento General de la LOA establece cuales requisitos son necesarios para que legalmente pueda producirse, al menos documentalmente, una importación. Dicho artículo establece: *"...La documentación exigible a los fines de la declaración de las mercancías, será la siguiente: a) Para la importación: 1. La Declaración de Aduana; 2. La factura comercial definitiva; 3. El original del conocimiento de embarque, de la guía aérea o de la guía de*

encomienda, según el caso; 4. Los exigibles legalmente a dichos fines, según el tipo de mercancías de que se trate.".

En relación con la operación de exportación, entendida esta como la segunda de las tres operaciones aduaneras (importación, exportación y tránsito internacional) de mayor importancia y uso en nuestro país, podemos definir a la misma como la salida legal y voluntaria de mercancías, nacionales o nacionalizadas, del territorio aduanero nacional, las cuales estarán destinadas a ser consumidas o usadas con carácter definitivo en otro territorio aduanero distinto del cual proceden. En un sentido parecido se ha pronunciado la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia al establecer que *"Exportar implica dar salida del territorio aduanero nacional a productos nacionales o nacionalizados, con carácter permanente o temporal; por consiguiente, implica la existencia de un territorio sobre el cual despliega el Estado su poder de detracción y control de tráfico de mercaderías."*[51]. De la sentencia citada podemos observar como la concepción de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia no varía sustancialmente de la definición de exportación antes expuesta, salvo que reconoce la posibilidad de una exportación de carácter temporal.

Contrario a planteado por la Sala, el profesor Carlos Asuaje Sequera también menciona el carácter definitivo que debe presentar una operación aduanera para verdaderamente constituir una exportación. En este sentido dicho profesor comenta: *"La exportación es el acto jurídico mediante el cual mercancías nacionales o nacionalizadas abandonan el territorio aduanero con destino a otro territorio aduanero, a título definitivo."*[52]. En conclusión, consideramos que uno de los elementos característicos de la operación aduanera de exportación es su carácter definitivo, por lo que no debe confundirse extracciones temporales de mercancías nacionales o nacionalizadas tales como los regímenes aduaneros especiales de "exportación" temporal o el caso de la figura de reimportación de

[51] Sentencia No.0580 dictada el 7 de mayo de 2008 por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

[52] ASUAJE SEQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero.* 2° Edición., Caracas, Venezuela, Ediciones Buchivacoa., 2002, 21 p.

mercancías establecido en el artículo 39 de la LOA[53], con la operación aduanera de exportación propiamente dicha.

Es otra característica de las exportaciones que la mencionada salida definitiva sea de mercancías nacionales o nacionalizadas. De esta forma, una mercancía proveniente del extranjero e importada a Venezuela, luego de haber cumplido con el proceso de nacionalización correspondiente ya no podrá ser re-exportada a su país de origen o del cual proviene con el mismo carácter de mercancía extranjera. Dicha mercancía únicamente podrá ser exportada a través de la comentada operación aduanera de exportación o en todo caso, extraída de manera temporal mediante uno de los regimenes legales especiales establecidos en la legislación aduanera nacional[54]. Es claro que la operación de exportación tiene los mismos elementos básicos característicos de la importación, tales como el carácter definitivo, legal, voluntario, la utilización y consumo, pero como es obvio, en territorio aduanero extranjero. Entre las diferencias que resaltan entre la importación y la exportación destaca que en la exportación, las mercancías tienen como destino final un territorio aduanero distinto al nacional y que la misma no consiste en el ingreso de mercancías extranjeras al territorio aduanero venezolano, sino en la salida al extranjero de mercancías nacionales o nacionalizadas.

Como ya lo mencionamos, la exportación es una de las operaciones aduaneras que, junto con la importación y el tránsito

---

[53] Artículo 39. Cuando las mercancías de exportación deban retornar al territorio aduanero nacional por no haber encontrado mercado en el exterior o por otras circunstancias especiales debidamente justificadas, no serán aplicables los requisitos y obligaciones que rigen para la importación de dichas mercancías, previo cumplimiento de las formalidades que establezca el Reglamento. En estos casos el interesado deberá reintegrar al Tesoro Nacional las cantidades que haya recibido por concepto de estímulo, a cuyos fines la aduana emitirá las planillas de liquidación correspondientes.

[54] La extracción temporal simple (ETS) o para el perfeccionamiento pasivo (ETPP), presentes en los artículos 38 al 41 y 56 al 60 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales publicado en la Gaceta Oficial No.5.129 Extraordinario del 30 de diciembre de 1996, respectivamente.

internacional, son susceptibles de generar la causación de gravámenes arancelarios, siendo la excepción en Venezuela que dichas operaciones de exportación sean efectivamente gravadas.

Bibliografía

AZUAJE SEQUERA, Carlos., "Derecho Aduanero", Caracas, 1999.

CAMARGO, Juan M., "Nuevo Derecho Aduanero". Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, Bogotá, 2000.

Cuadernos de Auditoría de la Contraloría General de la República de Venezuela, Glosario de Términos Aduaneros y Afines.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., " Derecho Financiero". Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990.

MEHL, Lucien., "Elementos de la Ciencia Fiscal". Ediciones BOSH, Barcelona, 1964.

OSORIO, Marco A. "Las Mercancías". Alforo Editorial, Caracas, 2008.

ROHDE PONCE, Andrés., "Derecho Aduanero Mexicano". Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.

VILLEGAS, Hector B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999.

La Determinación de las Obligaciones Aduaneras con ocasión de la Nacionalización de las Mercancías

Pedro O. Mojica O*

Consideraciones previas

La determinación de la obligación aduanera la podemos considerar como el procedimiento a través del cual se establece el

* Venezolano, Abogado (UCAB CARACAS), TSH Mención aduanas y Lic. en Ciencias Fiscales mención Finanzas Públicas de la ENAHP-IUT, Especialidad

régimen jurídico aplicable a las mercancías[55] y se asegura el cumplimiento de las obligaciones legales a las cuales se encuentran sometidas las mismas dependiendo del régimen aduanero[56] al cual se encuentren sometidas. Este procedimiento especial está establecido en la Ley Orgánica de Aduanas y sus reglamentos.

La determinación de las obligaciones aduaneras en Venezuela, comporta un doble aspecto el cual deriva fundamentalmente de su naturaleza mixta, en virtud de la cual, la determinación siempre cuenta con la participación del obligado y del Estado Venezolano a través de los distintos procedimientos que existen en la Ley. Así, el primero de estos dos momentos lo constituye la Declaración Aduanera de las mercancías y el segundo la actuación de la autoridad competente a través del Reconocimiento de las mercancías[57].

---

en Ciencias Administrativas - Mención Gerencia General - (UCV), Especialista en Derecho Financiero. (UCAB). Especialista en Derecho Internacional Económico y de la Integración (UCV) Fue Jefe de la División de Operaciones Aduaneras de la Intendencia Nacional de Aduanas del SENIAT. Seleccionado por concurso para actuar como Consultor Aduanero del BID para la Comunidad Andina en materia de Regímenes Especiales e investigador a nivel Latinoamericano en materia de regímenes aduaneros comparados. Ha participado en la discusión de propuestas de reforma de la Ley Orgánica de Aduanas y de su Reglamento. Se ha desempeñado en cargos de Jefatura y Gerencia en las áreas de importaciones y aduanas de diferentes empresas privadas del país. Es docente en diversas instituciones nacionales en cursos de Post Grado en la UCAT TACHIRA, ENAHP-IUT y profesor del Master en Gestión Logística dictado por la Universidad Católica Andrés Bello y la EOI de España.

55 En este sentido el régimen jurídico aplicable a las mercancías lo asimilamos al concepto de la obligación aduanera entendida aquella como el conjunto de obligaciones a las cuales se encuentra sometido el ingreso o la salida de bienes de un territorio aduanero determinado. A su vez la noción de territorio aduanero alude al espacio dentro del cual tiene vigencia la legislación aduanera.

56 La noción del régimen aduanero alude a los distintos destinos que se da una mercancía a su entrada o salida de un territorio determinado, dependiendo del interés del obligado sobre las mismas.

57 Si bien la administración aduanera puede realizar determinación de obligaciones a través de sus actividades de control posterior, en el presente trabajo nos dedicamos a abordar el Reconocimiento por ser el que está directamente vinculado con la nacionalización de las mercancías.

1. La declaración aduanera:

1.1. Definición

El glosario de términos aduaneros del SENIAT nos adelanta una definición de la Declaración Aduanera al señalar que es el acto a través del cual el consignatario o exportador, manifiesta a la Aduana su voluntad de realizar una operación aduanera.[58]

Más allá de esta definición, corresponde a la determinación unilateral que hace el obligado frente al Estado y a través de la cual, frente a unas mercancías y su documentación, de conformidad con la Ley indica cuáles son la forma en la cual está dando cumplimiento a estos requisitos legales.

1.2. Documentos exigidos por la ley

De la lectura del artículo 98 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas encontramos que forman parte de la Declaración Aduanera, no solo la concebida como tal Declaración de Aduanas a la cual nos referiremos de seguidas, sino también a los demás documentos tales como las facturas comerciales definitivas, los documentos de transporte y los "demás legalmente exigibles" como los denomina el reglamento, de lo cual podríamos inferir como característica fundamental y aplicando el principio de buena fe que rige a la Declaración[59], como parte del sistema aduanero SIDUNEA que, los productos que estén debidamente identificados en cualquiera de estos documentos deben ser considerados como declarados por el particular y en consecuencia las omisiones de declaración que puedan ser suplidas por la Administración en sus actuaciones de Determinación no deben generar para el particular sanciones administrativas o penales si fuere el caso.[60]

---

[58] Consultada en www.seniat.gov.ve

[59] Tercer considerando Reglamento del Sistema Aduanero SIDUNEA (G.O. 37967 del 25/06/2004)

[60] El caso de las mercancías distintas a las declaradas y aun las no declaradas consideradas como delito de contrabando por la Ley Especial que rige la materia.

Hechas estas consideraciones previas conviene referirnos a cada uno de estos documentos.

1.2.1. La factura comercial definitiva:

Es la factura que recoge de manera definitiva todos los elementos de la relación comercial entre el vendedor y el comprador y su regulación está contenida en el artículo 104 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas· en el cual se establecen los requisitos que debe cumplir así como la obligación de que las facturas comerciales definitivas sean elaboradas y firmadas por el fabricante, productor o exportador según el caso. Las normas que regulan la factura comercial deben ser de rigurosa observancia para el obligado toda vez que la Ley sobre el Delito de Contrabando expresamente típica delitos cometidos con relación a este aspecto[61]. De estas consideraciones podemos inferir con relación a la factura comercial:

- Es el punto de partida para la determinación del valor en Aduanas de las mercancías por ser este el documento que en el comercio internacional, en la mayoría de los casos y salvo muy pocas excepciones, recoge las transacciones entre las partes.

- La Administración Aduanera recibe de buena fe la factura comercial que presenta el particular y presume en consecuencia que todos los datos que se presentan en la misma son los que corresponden a la operación.

1.2.2. El documento de Transporte:

Es el documento emitido por la línea de transporte en el cual consta el contrato que regula el transporte de las mercancías. Dependiendo de la vía puede ser denominado Conocimiento de Embarque (marítima), Guía Aérea (Aérea) y Carta de porte Internacional por carretera (Terrestre).

[61] Art. 20 Numeral 3 de la Ley sobre el Delito de Contrabando

Este documento tiene especial importancia para los efectos de la declaración aduanera por las siguientes razones:

- Identifica al consignatario quien es la persona que ostenta la propiedad de las mercancías[62] y quien en principio es quien puede declararlas[63].
- Señala el puerto de partida y el de llegada de las mercancías.
- Contiene una descripción genérica de la carga que es transportada.
- Identifica el tipo de bultos y los pesos de la carga.
- Indica los montos del flete correspondientes a la carga transportada.
- Determina la declaración aduanera en tanto que, para la legislación aduanera venezolana rige el principio de una declaración por documento de transporte (Conocimiento de Embarque, Guía Aérea o Carta de Porte Internacional por carretera)[64].

1.2.3. Los demás documentos legalmente exigibles:

Constituyen todos aquellos documentos que según la legislación venezolana son exigibles para perfeccionar la operación ya de ingreso o de salida de las mercancías, según el caso.

En general cuando una mercancía solamente está sometida al cumplimiento de las obligaciones tributarias se dice que la misma es de Libre Importación, pero en otros casos, dependiendo de la naturaleza de las mercancías, su ingreso o salida del país puede estar sometida a permisos, autorizaciones u otros requisitos

---

[62] Art. 100 RLOA

[63] El artículo 33 de la Ley Orgánica de Aduanas prevé que el consignatario puede designar a otras personas para que procedan a declararlas bajo las condiciones establecidas en el artículo referido.

[64] Una excepción a esta regla la constituye la nacionalización en parciales de mercancías ingresadas a almacenes aduaneros In- Bond.

determinados[65]. En todo caso estos documentos obligatorios para los efectos de la Declaración Aduanera solamente pueden ser fijados en el Arancel de Aduanas Venezolano por virtud expresa del Artículo 83 de la Ley Orgánica de Aduanas.[66]

El caso de los Certificados de Origen de las mercancías, cuando los mismos son utilizados para acceder a tratamientos tarifarios preferenciales, constituyen una situación especial en tanto son obligatorios, solo si el obligado pretende hacer valer su derecho de acceder a la preferencia arancelaria, de tal manera que su no presentación junto con la declaración aduanera surte para la administración el efecto de que se ha renunciado a ese beneficio.

1.2.4. Los formatos de la declaración aduanera.

Si bien el artículo 98 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas lo señala como el primer documento, en verdad es el último en su preparación, ya que para su conformación requiere como insumo toda la información contenida en los documentos anteriores. Esta declaración, a su vez, se compone de dos partes: La Declaración del Valor en Aduanas (DVA) y la Declaración Única de Aduanas (DUA). Seguidamente explicamos de qué se trata cada una de ellas:

1.2.4.1. La Declaración del Valor en Aduanas (DVA)

Como su propio nombre lo sugiere, el objetivo de esta parte de la declaración, es la determinación del Valor en Aduanas de la

[65] Sobre el particular ver con mayor profundidad OSORIO CH; Marco A. *Las Mercancías*. Editorial Aforo Caracas. Primera edición. Pág. 222 a 304.

[66] Es importante tener en cuenta que una vez las mercancías son nacionalizadas, esa condición de mercancía nacional hace que las mismas queden sometidas a las normas legales que regulan el almacenamiento, el transporte y la comercialización en el mercado nacional, por lo cual es muy importante, además del arancel conocer la normativa legal nacional que regula a un bien determinado. Ejemplo las inspecciones de Contraloría Sanitaria en Puerto para lotes de mercancías vinculadas con la salud de las personas. En cualquier caso, reiteramos que, para los efectos de la declaración aduanera, únicamente pueden ser exigidos como obligatorios los documentos señalados exclusivamente por el Arancel de Aduanas Venezolano.

Mercancías, el cual constituye la Base Imponible para el cálculo de los impuestos y tasas que corresponden a la obligación aduanera. Los documentos base que se utilizan para su preparación son la factura comercial el documento de transporte y en general cualquier otro que constituya evidencia del precio pagado o por pagar por las mercancías; no obstante y con mucho, es la factura comercial el documento más importante de esta parte de la declaración. En esta parte, lo que se hace es trasladar a la DVA la totalidad de la información contenida en la factura comercial con el mayor detalle posible. Además de ello se identifican las partes que intervienen en la operación así como eventuales intermediarios si los hubiere y el agente de aduana, en su condición de mandatario, aporta de buena fe y bajo responsabilidad del consignatario aceptante o exportador[67] la información correspondiente a los elementos de la transacción con la finalidad de demostrar el cumplimiento por parte del obligado de los requisitos del Valor de Transacción para la operación correspondiente a fin de realizar los ajustes que se consideren pertinentes según el caso y brindar cualquier información adicional que contenga los elementos que permitan determinar el Valor de las mercancías a través del Método del Valor de Transacción o en su defecto a través de aquel que fuere aplicable al caso.

1.2.4.2. La Declaración Única de Aduanas (DUA)

A partir del Valor Aduanero calculado a través de la DVA con el cual se obtiene la base imponible, la Declaración Única de Aduanas contiene todos los elementos requeridos para la determinación. Entonces, ya lo que corresponde es realizar la clasificación arancelaria de las mercancías agrupando la información por Código Arancelario, identificando para cada código correspondiente el peso, las unidades y el valor de cada una de las mercancías, de tal manera que a la tarifa de cada código arancelario se aplique la base imponible para calcular el monto

[67] Providencia administrativa No. SNAT/2010/0051 de fecha 10 de Septiembre de 2010 (G.O No. 39.507 del 10/09/2010) mediante la cual se establecen las Normas para la Transmisión Electrónica de la Declaración del Valor en Aduanas.

de los impuestos de importación correspondiente. De la misma manera se calcula la Tasa por Servicio de Aduana a la fecha sobre el valor fijo del 1% de la Base imponible y se calcula el Impuesto al Valor Agregado sobre una base imponible constituida por la sumatoria del valor de las mercancías, mas el valor calculado de los impuestos y el valor de la tasa por servicio de aduana[68]. Se incorporan también a la Declaración Aduanera la relación de los documentos legalmente exigidos que acompañan a la declaración así como la declaración del origen de los fondos presentada por el importador, cuando la operación de pago por las mercancías no ha sido realizada a través de la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI)[69]

1.3. Cualidad Juridica requerida para la presentacion de la declaracion Aduanera

La única condición jurídica exigida por la Ley es la de Consignatario, Exportador o Remitente de las mercancías, por lo cual el original del documento de transporte, es requerido en original para demostrar esa cualidad lo cual en la práctica nos lleva a señalar que quien declara en Aduanas es el propietario de las mercancías[70]. No obstante ello, es importante diferenciar la propiedad de las mercancías que se acredita para los efectos de la Declaración Aduanera, con la presentación del Documento de Transporte en original el cual identifica al Declarante como consignatario, exportador o remitente y la propiedad real de las mercancías objeto de la operación, la cual coincide en la inmensa mayoría de los casos pero podría no coincidir en algunos. Sobre esta particular la Ley Orgánica de Aduanas establece un tratamiento diferencial en los siguientes términos: Cuando se trata de una operación en la cual las mercancías hayan sido objeto de liberación o suspensión de gravámenes, de licencias, permisos, delegaciones, restricciones, registros u otros requisitos

[68] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley del IVA.

[69] El artículo 6 de la Ley de Ilícitos Cambiarios

[70] Artículo 33 de la LOA en concordancia con Artículo 100 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas.

arancelarios, el consignatario aceptante o exportador o remitente deberá siempre ser el destinatario o el propietario real de las mercancías[71] de tal manera que no basta con ser el consignatario, exportador o en el documento de transporte sino que además se requiere ser o el propietario o el destinario real de los bienes[72]. Por vía de consecuencia, para los demás casos basta la condición de consignatario, exportador o remitente en el documento de transporte para que se pueda presentar la declaración. Si bien no existe un requisito especial que obligue al declarante a estar domiciliado en el país[73], en la práctica los formatos utilizados por el Sistema Aduanero Automatizado obligan a que sea señalada la dirección completa y el número de RIF del Declarante.

1.4. Persona que presenta la declaracion aduanera

La legislación aduanera venezolana obliga a que la aceptación de la consignación, la declaración de los efectos de exportación y el cumplimiento de los diversos trámites relacionados con las operaciones aduaneras se efectúen siempre a través de un Agente de Aduanas[74]. Así cuando el agente de aduanas, presenta la Declaración, lo cual hace a través del Sistema Aduanero Automatizado y realiza luego los trámites posteriores a que haya lugar frente a la autoridad aduanera, no lo hace a título propio sino por cuenta y nombre del Declarante de tal manera que, jurídicamente hablando, quien declara es siempre el Consignatario, Exportador

[71] Artículo 30 LOA y sanción por incumplimiento de esta condición en el artículo 115 de la LOA:

[72] Por ejemplo quien ingresa al país una maquinaria que recibe en alquiler del exterior, no es el propietario de las mercancías pero si puede acreditar una condición de destinario real la cual deriva de un contrato o de otro documento que demuestre el alquiler sobre los bienes.

[73] Una excepción a esta regla de exigencia formal está contenida en el artículo 43 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas al señalar que las autorizaciones correspondientes a operaciones bajo regímenes de Tráficos de Perfeccionamiento (Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, Exportación Temporal para Perfeccioamiento Pasivo, Devolución de Impuestos de Importación (Draw Back) y Reposición con Franquicia Arancelaria) requerirán que el beneficiario se encuentre domiciliado en el país).

[74] Art. 34 LOA

o remitente.[75] Por vía de excepción una persona distinta puede hacerlo a través del mecanismo de designación de otra persona para que declare el cual esté previsto en el artículo 32 de la Ley para el caso del consignatario.

1.5. Consecuencias juridicas de la declaracion aduanera.

La declaración aduanera tiene como consecuencia jurídica que, aquel simple consignatario se convierta ahora en consignatario aceptante si se trata de una importación y que aquel exportador o remitente, se consideren a los fines de la legislación aduanera como propietarios de las mercancías, no importa si en la práctica efectivamente no lo fueren y por tanto, asuman frente a la administración aduanera la plena y absoluta responsabilidad por las obligaciones que las mismas generen conforme al destino aduanero que se de a los bienes y el régimen aduanero correspondiente a las mercancías. De tal manera que frente al incumplimiento, quien efectivamente no sea el propietario real de las mercancías no puede argumentar tal circunstancia para eximirse del cumplimiento de las obligaciones.

1.6. Oportunidad para la presentacion de la declaracion aduanera.

En principio la Ley señala que la Declaración Aduanera debe ser presentada por el obligado dentro de los cinco días hábiles contados a partir del ingreso de las mercancías a las zonas de almacenaje. El incumplimiento del lapso anterior conlleva como consecuencia jurídica la aplicación de una sanción menor equivalente a cinco (05) Unidades Tributarias[76] pero no priva al obligado del derecho a presentar su declaración. Ahora bien, en otra

[75] Este Agente de Aduana para actuar requiere un poder autentico emitido por su representado y para el cual la administración aduanera ha venido exigiendo que debe ser emitido para cada aduana del país ante la cual se realicen los trámites y conforme a los formatos que la administración tiene preestablecidos.

[76] Artículo 120 Numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas.

circunstancia más delicada por sus consecuencias patrimoniales, la falta de declaración oportuna por parte del consignatario o del exportador según el caso, dentro de los plazos señalados en la Ley para el abandono legal[77] puede conllevar para el mismo la pérdida de las mercancías en el caso de que, materializado este abandono y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley la Comisión a la cual alude dicha norma legal, declare la adjudicación directa de las mismas o si ello no ocurre, las mercancías se destinan a remate y aun así el obligado no presenta la declaración y paga los impuestos correspondientes antes de efectuarse dicho acto.

1.7. procedimiento para la presentacion de la declaracion aduanera

Una vez inscrito el obligado en el Sistema Aduanero SIDUNEA, actividad que debe ser realizada por una sola vez, así como registrados y autorizados por la Aduana los poderes del Agente de Aduana correspondiente, lo cual también ocurre por una sola vez, el Agente de Aduana puede proceder a ingresar al Sistema Aduanero Automatizado con la finalidad de presentar la Declaración Aduanera correspondiente a las mercancías. De tal forma que el procedimiento para cada operación particular es el siguiente:

1.7.1. El Agente de Aduanas debe verificar previamente que el almacén aduanero en el cual se encuentran depositadas las mercancías a emitido a través del Sistema el Acta de Recepción correspondiente a las mismas, documento que como su nombre

[77] El Artículo 66 LOA establece dos supuestos de abandono legal. El primero cuando las mercancías no son declaradas dentro del plazo correspondientes a los 30 días continuos siguientes al plazo de cinco días hábiles para la declaración, y el segundo cuando reconocidas las mercancías las mismas no son retiradas antes de 30 días continuos a partir del reconocimiento. Mediante Decreto de fecha 5.872 del 19 de febrero de 2008 (G.O. 38.873 del 19 / 02 / 2008) el plazo para el abandono legal para el caso de bienes de primera necesidad o sometidos a control de precios se redujo a 10 días continuos contados a partir del vencimiento del plazo para la declaración aduanera.

lo indica da fe de que las mercancías identificadas en los documentos se encuentran en el almacén así como las condiciones en las cuales las mismas se encuentran, situación de la cual se deja evidencia en el Acta de Recepción que se entrega al Agente de Aduanas.

1.7.2. El agente de aduanas accede al Sistema para consultar las cargas correspondientes, a través de la referencia del documento de transporte a fin de preparar la declaración correspondiente.

1.7.3. Prepara la declaración, con la base en la documentación e información de la cual dispone vaciando toda la información de los documentos en el sistema aduanero. El sistema le permite al Agente de Aduana la opción de salvar la información de manera que pueda proceder a su revisión detallada y exhaustiva antes de proceder a registrar la declaración aduanera en el sistema.

1.7.4. El Agente de Aduana procede a registrar la Declaración Aduanera en el sistema SIDUNEA debiendo ser cancelado los impuestos en la misma fecha de la presentación de al declaración o al día siguiente si la declaración se presenta en horas no hábiles bancarias, so pena de que la obligación empiece a devengar intereses moratorios calculados conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario[78]

1.8. inalterabilidad de la declaracion aduanera por parte del declarante

Presentada la declaración aduanera por parte del particular la misma es inalterable en lo que toca al declarante, tal como lo establece el artículo 48 del Reglamento del Sistema Aduanero SIDUNEA. De la lectura detenida de esta norma jurídica podemos inferir que si bien es cierto la declaración es inalterable lo es solamente para el declarante ya que la Administración si tiene la posibilidad de efectuar modificaciones a la misma. Estas modificaciones que pueda realizar la administración, no deben

[78] Artículo 66 COT.

necesariamente derivar en la aplicación de una sanción para el particular, sobre todo en aquellos casos en los cuales en un momento posterior a la declaración el particular sin que medie requerimiento alguno por parte de la autoridad aduanera, advierte espontáneamente a la administración sobre algún error cometido en la misma a fin de proceder al pago de los impuestos correspondientes o presentar algún documento que acredite el cumplimiento de una obligación. En este sentido y sobre la aplicación supletoria en Aduanas del Código Orgánico Tributario en lo atinente a responsabilidad penal tributaria constituye referencia obligada la sentencia del TSJ en Sala Político Administrativa 00699 de fecha 09/06/2004 (Caso Industrias Alimenticias Corralito).

2. La actuación del estado en el proceso de determinación de las obligaciones aduaneras

Ya hemos visto que para que exista la actuación del Estado en el proceso de la determinación aduanera, siempre debe existir previamente la declaración del obligado, señalando la Ley como la excepción a este principio la figura del "reconocimiento fiscal, consagrada en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Aduana· A este procedimiento en virtud del cual la Ley establece la actuación de la autoridad aduanera competente, con la finalidad de verificar la declaración realizada por el obligado se denomina Reconocimiento[79]. En Venezuela, este procedimiento puede materializarse de tres maneras distintas dependiendo del tratamiento que el

[79] **Artículo 49 LOA:** "El reconocimiento es el procedimiento mediante el cual se verifica el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen aduanero y demás disposiciones legales a las que se encuentra sometida la introducción o la extracción de las mercancías declaradas por los interesados, conforme a la documentación exigida por esta Ley y su Reglamento para la aplicación de ese régimen. El reconocimiento podrá practicarse de forma selectiva y/o aleatoria.

Parágrafo Primero: El reconocimiento fiscal se podrá realizar aún cuando no exista ladeclaración de aduanas.

Parágrafo Segundo: El Reglamento establecerá las condiciones, modalidades y elementos para el procedimiento de reconocimiento y asignación del funcionario.

Sistema Aduanero Automatizado de a la declaración que presenta el obligado, lo cual hace a través de los llamados canales de selectividad, representados por los colores verde, amarillo y rojo, los cuales suponen en cada caso un procedimiento distinto.[80] Seguidamente veremos el procedimiento que se sigue para cada uno de estos canales de selectividad. Así tenemos:

RECONOCIMIENTO EN CANAL VERDE: Para este caso, una vez presentada la declaración si el sistema arroja canal verde, el mismo automáticamente autoriza la salida de las mercancías de la aduana sin que sea requerida la actuación de un funcionario de la administración aduanera. La ausencia de este funcionario no priva al procedimiento de su verdadero carácter de reconocimiento y por tanto de acto jurídico válidamente dictado, legítimo, ejecutable y acatado por cualquier autoridad.[81]

RECONOCIMIENTO EN CANAL AMARILLO: Este procedimiento ya supone la actuación del funcionario de la Administración Aduanera, pero, en principio su actuación queda limitada únicamente a la revisión de la documentación que acompaña a las mercancías. De tal manera que el funcionario actuante cumple con el procedimiento meramente con el hecho de verificar documentos sin que pueda determinarse su responsabilidad por omisión si la carga finalmente no corresponde a lo establecido en la documentación. Ahora bien, este Reconocimiento de Canal Amarillo puede derivar a una revisión de la carga, cuando de la revisión de la documentación la administración encuentra determinadas inconsistencias o alguna circunstancia que justifique la revisión de las mercancías. En este sentido consideramos que, siendo el derecho a la revisión únicamente de los documentos una prerrogativa que el mismo da al obligado, la revisión de la mercancía no debería realizarse si no media un acto debidamente

[80] Art. 62 del Reglamento del Sistema Aduanero SIDUNEA

[81] La Disposición Final Primera del Reglamento del Sistema Aduanero SIDUNEA establece " Los datos e informaciones transmitidas, registradas y validadas a través del sistema aduanero automatizado se reputarán legítimos y constituirán títulos jurídicamente válidos salvo prueba en contrario, de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario y en elDecreto con Fuerza de Ley sobre Mensaje de Datos y Firmas Electrónicas.

motivado del funcionario actuante en el canal amarillo a través del cual se justifique un cambio del procedimiento.

CANAL ROJO: Este procedimiento supone el mayor nivel de verificación por parte de la autoridad aduanera competente, toda vez que supo no solamente la revisión de la documentación sino también de las mercancías. Siendo el canal rojo el de mayor nivel de intervención de la autoridad aduanera, y la verificación por excelencia conviene detenernos un poco a analizar las distintas actividades a ser desplegadas por la autoridad actuante durante el Reconocimiento tal como las describe el artículo 62 del Reglamento del Sistema Aduanero SIDUNEA.

2.1. la revision de las mercancías

Este procedimiento comporta la revisión física de las mercancías, existencia, estado físico, identificación, examen, siglas, numero de precintos de los contenedores, cantidad, calidad, peso, medida, origen, procedencia, marcas, número de bultos.

Sobre este particular es importante señalar que en principio este procedimiento no supone necesariamente la revisión de la totalidad de las mercancías por cuanto el funcionario fiscal, cumple con el procedimiento si selecciona una muestra de los bultos que considera deben ser revisados[82]. Ahora bien, si de esa revisión se llegare a determinar alguna inconsistencia o alguna irregularidad entonces el funcionario esta obligado a revisar la totalidad de los bultos[83] y no podrá ordenar un pago de impuestos diferenciales o aplicar una sanción extrapolando a todo el embarque los resultados de la evaluación de la muestra seleccionada.

2.2. La determinacion del regimen juridico aplicable a las mercancías

Supone este procedimiento la aplicación de impuestos, tasas y contribuciones, cuando fueren procedentes, así como restriccio-

[82] Artículo 160 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas.
[83] Artículo 164 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas.

nes, registros y cualquier otra circunstancia que permita la correcta clasificación arancelaria y el valor en aduana de las mercancías, y su conformidad con la documentación aduanera legalmente exigible que soporta la declaración transmitida electrónicamente.

Desde el punto de vista del derecho aduanero este es el verdadero momento de la determinación de la obligación aduanera y comporta por los menos tres aspectos a los cuales nos referimos de seguidas:

2.2.1. La determinación de la clasificación arancelaria de las mercancías.

La clasificación arancelaria de las mercancías determina dos aspectos fundamentales de la obligación aduanera como lo son: la tarifa aplicable para los impuestos de importación correspondientes y los documentos legalmente exigidos para su importación tales como liberación o suspensión de gravámenes, de licencias, permisos, delegaciones, restricciones, registros u otros requisitos arancelarios. El procedimiento para la determinación de la clasificación arancelaria está absolutamente reglado a través de normas jurídicas como es el caso del Artículo 23 del Decreto a través del cual se dicta el Arancel de Aduanas Venezolano[84] en el cual se establecen las Reglas Generales de Interpretación del Arancel de Aduana normas a las cuales el funcionario actuante debe sujetar su actuación. De la misma manera el mismo Decreto del Arancel de Aduanas establece en su artículo 4 a las Notas Explicativas de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas como instrumento auxiliar para la clasificación. Si bien tradicionalmente se ha considerado a estas normas como de naturaleza técnica, compartimos plenamente la tesis de nuestro apreciado Profesor Freddy Ríos Ríos quien señala que en efecto son estas verdaderas normas jurídicas cuyo incumplimiento acarrea ya la nulidad absoluta o relativa, según el caso de los actos dictados en su contravención. La extensión acordada para el presente trabajo

[84] Decreto 3679 del 30 - 05 - 2005 (G.O. Extraordinario No. 5.774 de fecha 20 - 12 - 1995)

nos impide un análisis mas exhaustivo del procedimiento propiamente dicho por lo cual recomendamos ampliamente en este sentido la lectura del trabajo del Profesor Freddy Ríos en el cual se aborda este tema de manera profunda y exhaustiva[85].

2.2.2. La determinación de la Base Imponible

El otro elemento fundamental para la determinación de la obligación tributaria en aduanas, lo constituye la determinación de la Base Imponible en Aduanas, la cual corresponde al Valor en Aduanas de las mercancías. Este procedimiento también cuenta con un gran marco de regulación legal contenido en la Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech[86] a través de la cual se crea la Organización Mundial de Comercio. Allí se contemple la Adopción del Artículo VII del Acuerdo del Valor del GATT. En este punto es importante aclarar que a la salida de Venezuela de la Comunidad Andina, regían en el país la Decisión 571 y las Resoluciones 846 (Reglamento General) y 961 (Casos especiales de Valoración), las cuales para algunos siguen en plena vigencia si bien la administración aduanera venezolana no las toma en cuenta al dictar sus actos. En cualquier caso no nos queda la menor duda respecto a su pertinencia y aplicación al menos como base de sana doctrina en la interpretación de la norma jurídica: El procedimiento allí establecido se sustenta sobre la base de que la valoración aduanera debe sustentarse siempre que sea posible y se cumplan las condiciones en el Método de Valor de Transacción, acudiéndose a los métodos subsiguientes solamente cuando no sea posible la utilización del primero. Esos métodos subsiguientes son: Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el Método de Valor de Transacción de Mercancías similares, Método del Valor Deductivo y Método del Ultimo Recurso. En adición a esta normativa, la cual es de carácter internacional, a nivel nacional la Administración Aduanera y Tributaria

[85] RIOS RIOS, Freddy. *NOMENCLATURA Y ARANCEL DE ADUANAS. REGLAS GENERALES DE INTERPRETACION.* IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT Maracaibo 2009. Pág. 453 a 501.

[86] Gaceta Oficial 4.829 Extraordinario del 29 de Diciembre de 1994.

a desarrollado algunas materias particulares a través de resolución como por ejemplo el tratamiento, de los precios de referencia para materiales textiles así como la emisión de circulares a las Aduanas referidas a la interpretación del Acuerdo del Valor y sus textos derivados[87]. Mayor detalle sobre los procedimientos en materia de Valoración Aduanera puede ser encontrado en el trabajo del Profesor José López Soto con ocasión de las IX Jornadas de Derecho Tributario[88].

2.2.3. La verificación de la documentación legalmente exigible.

Como tercer aspecto vinculado con la determinación del régimen jurídico aplicable a las mercancías, que realiza la Administración Aduanera, encontramos la verificación que la misma realiza de la documentación suministrada por el particular al dar cumplimiento a los requisitos establecidos en el Régimen Legal para la importación de las mercancías, dependiendo del código arancelario que corresponda a la misma. De la misma manera procede el funcionario fiscal a verificar cualquier otro tipo de autorización requerida para las mercancías. En esta fase el funcionario fiscal verifica que tanto la mercancía como la documentación que la acompaña cumple con todos los requisitos de Ley, que los permisos y autorizaciones son originales, que se encuentran vigentes, que el consignatario aceptante sea el propietario de las mismas o su destinatario real cuando se trate de mercancías que están sometidos a suspensiones, registros autorizaciones etc. y en general, verifica que se llenan todos los extremos de Ley establecidos para la aplicación de dichos documentos.

---

[87] Estas normas y circulares pueden consultarse a través de la página Web del Seniat: www.seniat.gov.ve

[88] LOPEZ SOTO, José. *El Valor en Aduanas de las Mercancías en Operaciones entre Empresas Vinculadas. Tratamiento y Diferencias con la Materia de Precios de Transferencia.* IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT Maracaibo 2009. Pág. 503 a 531.

Conclusiones:

De los aspectos abordados en el presente trabajo podemos concluir:

1. El proceso de la determinación de las obligaciones aduaneras, con ocasión de la nacionalización de las mercancías comporta dos momentos, uno donde actúa el declarante, y al cual llamamos la declaración aduanera y el otro donde actúa la Administración Aduanera, ya a través del propio sistema automatizado o de sus funcionarios competentes, el cual se denomina El Reconocimiento

2. El procedimiento para la declaración aduanera supone la actuación obligatoria de un agente de aduana quien en nombre del obligado presenta a la Administración una declaración que se compone de las mercancías propiamente dichas y de los documentos que las amparan.

3. El procedimiento para la verificación por parte de la Administración está orientado sobre la base de los llamados canales de selectividad del Sistema Aduanero SIDUNEA y comporta distintos grados de incidencia en la verificación desde la validación que da el propio sistema aduanero sin verificación ni documental ni física de las mercancías, pasando por la revisión de los documentos solamente hasta llegar a la revisión de documentos y mercancías conforme a los perfiles de riesgo determinados por el propio sistema.

4. El procedimiento de determinación de obligaciones aduaneras es un procedimiento especial que tiene su desarrollo en la Ley Orgánica de Aduanas y sus reglamentos.

El Valor en Aduanas en los Sistemas Aduaneros Contemporáneos

José A. López Soto*

"Junto con la clasificación arancelaria, ninguna otra área sustantiva del derecho aduanero tiene más impacto en la cantidad de derechos y tasas pagados por las mercancías importadas, que la valoración."[89]

El valor en aduana de las mercancías es uno de los elementos fundamentales dentro del sistema aduanero moderno, vinculado a la tipología de los derechos de aduana, a las negociaciones y preferencias arancelarias, a los acuerdos comerciales y de integración económica, a los grados de protección efectiva que requiere la producción nacional para su normal desarrollo en un esquema de sana competencia, entre otros aspectos.

Aún cuando el fin inicial de la determinación del valor en aduana pareciera ser de carácter fiscal y así lo estipula la norma multilateral:*"por «valor en aduana de las mercancías importadas» se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de*

* Consultor internacional en materia de aduanas y comercio global. Licenciado en Administración (UCAB), Especialista en Negociaciones Económicas Internacionales (IAE Diplomáticos Pedro Gual), Capacitado Aduanero (Escuela Nacional de Hacienda). Ha sido docente de pre y postgrado en varias universidades en asignaturas relacionadas con la materia aduanera y el comercio global. Ha sido consultor para la Comisión Europea y el BID en la ejecución y evaluación de proyectos de fortalecimiento aduanero de Aduanas latinoamericanas. Conferencista y docente a nivel regional en simposios, seminarios y eventos de capacitación para funcionarios aduaneros y operadores comerciales. Integró el Comité Subregional Andino de Valoración Aduanera y el Grupo de Expertos que elaboraron las normas andinas de valoración aprobadas mediante Decisiones 326 (1992), 378 y 379 (1995), 571 (2003) y el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2004). Formó parte de la Comisión Asesora en Valoración de la ALADI que diseñó las normas regionales comunes de valoración contenidas en la Resolución 226 (1997) del Comité de Representantes. Dirigió el órgano central de valoración de la administración aduanera de Venezuela durante 16 años.

[89] PIKE, Damon V y FRIEDMAN, Lawrence M. Customs Law. Carolina Academic Press, Durham, N.C., 2011.

derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas."[90], cumple una diversidad de funciones que van más allá del objetivo de procurar ingresos por renta aduanera a un presupuesto nacional. A titulo de lo expresado han de tomarse en cuenta:

1. Mantener la protección arancelaria;
2. Asegurar el nivel de las preferencias arancelarias otorgadas;
3. Mantener el nivel de las consolidaciones arancelarias;
4. Servir de insumo para las estadísticas, especialmente de la balanza comercial;
5. Facilitar la administración de los regímenes aduaneros especiales;
6. Ser herramienta sinergética para combatir prácticas de competencia desleal;
7. Servir de mecanismo de detección de legitimación de capitales;
8. Controlar flujos de divisas en períodos restrictivos de libre convertibilidad cambiaria;
9. Coadyuvar en la lucha contra el fraude, especialmente a la propiedad intelectual;

1. Mantener la protección arancelaria.

Los aranceles constituyen barreras tarifarias que se establecen con el fin de proporcionar una protección arancelaria a la producción nacional, en niveles suficientes como para estimular su desarrollo y competitividad frente a la competencia de productos importados. Es ampliamente conocido que los aranceles

[90] Artículo 15, numeral 1., literal a), del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio).

pueden establecerse bajo la figura de un solo tipo arancelario, conocido como arancel plano o *flat*, o también pueden manejarse varios tipos o niveles arancelarios, dependiendo de la estructura que un país desee, conforme a sus objetivos de política comercial y arancelaria y a sus compromisos comerciales internacionales. En todo caso, para que una barrera arancelaria sea justa, el valor en aduana de las mercancías debe ser estable y sin distorsiones, correctamente interpretado y aplicado conforme a la normativa de la OMC[91]. De lo contrario la barrera arancelaria se convierte en un mecanismo oscilante en función de las distorsiones del valor. A título de ejemplo y para destacar la importancia de esta función, supóngase una importación cuya tarifa y valor en aduana son los que se indican a continuación:

Barrera Arancelaria	**Valor en Aduana declarado** (real)	***Monto de los derechos arancelarios resultantes***
20% ad-val	US$ 5.000	*US$ 1.000*

De acuerdo a las cifras antes expresadas el costo de introducción al país de importación, haciendo abstracción de otros gravámenes como el IVA y de otros gastos internos de importación - gastos de nacionalización, gastos de despacho - en los que generalmente se incurre, sería:

US$ 5.000 + US$ 1.000 = **US$ 6.000**

El importe de la incidencia tarifaria sobre el valor será de US$ 1.000, es decir que la protección efectivamente es de un 20%, siempre que el valor de la mercancía se declare correctamente pero ¿qué ocurre cuando se declara un valor ficticio por debajo del monto que realmente corresponde, por ejemplo la quinta parte del valor de la operación comercial? Si un importador declara a la aduana únicamente esa porción del valor real, el impacto en el costo de introducción resulta evidente y constituye defraudación:

[91] OMC = Organización Mundial del Comercio

Barrera Arancelaria	**Valor declarado** (ficticio)	***Monto de los derechos arancelarios resultantes***
20% ad-val	*US$ 1.000*	*US$ 200*

De esta manera el costo de introducción al país de importación -haciendo abstracción, como hemos dicho, de otros gravámenes como el IVA y de otros gastos de nacionalización - sería:

US$ 5.000 + US$ 200 = **US$ 5.200**

A diferencia de la situación anterior la incidencia de los derechos arancelarios es de US$ 200, lo cual significa que mientras la tarifa arancelaria nominal es del 20%, la tarifa efectiva respecto al verdadero valor de la mercancía (US$5.000) es sólo de un **4%**, habiéndose perdido una protección de 16 puntos, a causa de una declaración defraudatoria del valor, lo cual expone a la producción nacional a una competencia desventajosa, puesto que los costos de introducción del bien importado se han reducido en más de 13%:

US$ 6.000 - US$ 5.200 = US$ 800 / US$ 6.000 = **13,33%**

La introducción de un bien importado con esta declaración ficticia del valor muestra una clara ventaja desleal en los costos de entrada, equivalente a la suma de US$ 800, que le restará posibilidades de competencia tanto al productor nacional, como a cualquier otro importador que compitiendo de buena fe declare el bien a su valor real. Por otra parte es indudable que un valor ficticio reduce la recaudación que debería percibir el Estado a través de su administración aduanera.

¿Cuál puede ser el efecto de lo anterior sobre la economía?. Imaginemos por un momento que la cifra que traduce la manipulación desleal del valor antes señalada no es de US$ 800, sino de US$ 800 MM, o de US$ 8.000 MM[92]. En tal caso la pérdida de la protección arancelaria tendrá un alto impacto sobre una serie

[92] Millones de dólares.

de variables macroeconómicas que se verán afectadas, como la oferta productiva nacional, las exportaciones, el empleo, el ingreso, el consumo, etc.

2. Asegurar las preferencias arancelarias otorgadas a socios comerciales.

Cuando los Estados suscriben tratados o acuerdos comerciales, bilaterales, regionales, o multilaterales, uno de los objetivos que persiguen es contar con los beneficios de mercados ampliados que les permitan expandir sus exportaciones, diversificar su comercio, mejorar la balanza comercial y el ingreso de divisas, y de evolucionar hacia un proceso de integración progresiva de nueva generación que al avanzar favorezca el libre flujo de bienes, servicios, personas y capitales, estimulando el crecimiento económico y el desarrollo.

Una de las formas incipientes de estos acuerdos comerciales y de los procesos de integración, es el otorgamiento recíproco de preferencias arancelarias entre los Estados contratantes, para las mercancías que han sido objeto de un proceso de negociación, con el fin de disminuir los costos de importación, con respecto a los costos que tendrían las importaciones originarias y provenientes de terceros países, o países extra-acuerdo. Cuando se trata de un proceso de integración que avanza hacia una etapa más avanzada, se establece una zona de libre comercio, la cual puede alcanzarse con una desgravación o programa de liberación gradual en el tiempo y cubre la totalidad de las mercancías susceptibles de comercio, conforme al universo arancelario.

Generalmente la obtención de aranceles más bajos para exportar bienes a un socio comercial está condicionada a la concesión de otras preferencias a las importaciones originarias de ese socio comercial[93]. En todo caso, para que las preferencias

[93] Salvo antecedentes de preferencias en un solo sentido, como las que se dieron bajo la Iniciativa para la Cuenca del Caribe, por parte de los Estados Unidos y la actual Ley de Erradicación de Drogas y Promoción del Comercio Andi-

arancelarias negociadas y otorgadas se mantengan inalterables y sigan representando los niveles efectivos a los que fueron negociadas, el valor en aduana debe corresponder a la realidad de las transacciones comerciales, o de lo contrario el esquema de preferencias negociadas es vulnerado y pierde sentido. En materia de preferencias arancelarias no se puede ignorar que el origen es un tema fundamental de todos los acuerdos comerciales, establecido en los textos jurídicos de la OMC, el cual no es objeto de este trabajo.[94]

Supóngase la importación de una mercancía originaria de un socio comercial, la cual goza de una preferencia arancelaria del 75% con respecto a la barrera arancelaria que se exige a importaciones de terceros países:

Barrera Arancelaria	**Preferencia Arancelaria**	**Valor en Aduana declarado** (real)	***Monto derechos arancelarios***
20% ad-val	75% (tarifa resultante 5%)	US$ 5.000	US$ 250

El costo de introducción de la mercancía importada desde un socio comercial será de US$ 5.000 + US$ 250 = **US$ 5.250** mientras que para una mercancía idéntica con igual valor, originaria de un tercer país será de **US$ 6.000**, ya que se tiene que pagar un arancel total del 20 % (US$ 1.000) sin el beneficio de la preferencia arancelaria.

Sin embargo, cuando el importador del bien producido en un tercer país (con un valor real de adquisición de US$ 5.000), evade derechos de importación manipulando la facturación y la declaración del valor, se produce un efecto que anula el beneficio de

no, ATPDEA (antes Ley de Preferencias para el Comercio Andino, ATPA). También los Convenios de Yaundé, de Lomé y de Cotonou, impulsados por países de la Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea, UE) en beneficio de los países ACP (Asia, Caribe y el Pacífico), así como el Sistema Generalizado de Preferencias de la UE en favor de los países Andinos.

[94] Ver: RÍOS RÍOS, Freddy. *El Origen de las Mercancías*, en capítulo de esta publicación.

la preferencia arancelaria negociada, como se puede constatar a continuación:

Barrera Arancelaria	**Valor en Aduana declarado** (ficticio)	*Monto de los derechos arancelarios resultantes*
20% ad-val	*US$ 1.000*	*US$ 200*

El costo de introducción de la mercancía importada desde un tercer país será igual a: US$ 5.000 valor real + US$ 200 derechos arancelarios = **US$ 5.200**

Este costo resulta evidentemente resulta inferior al costo de entrada del mismo bien cuando es importado desde un socio comercial (**US$ 5.250**). En consecuencia, puede evidenciarse que la manipulación fraudulenta del valor en aduana produce una perforación del esquema de preferencias arancelarias otorgadas a ciertas importaciones, dentro de un acuerdo comercial, o de un acuerdo de integración. El efecto que la manipulación del valor produce en los derechos de importación equivale a una tarifa del 4% ad valorem, la cual es inferior al 5% aplicable para un producto originario del socio comercial con el que existe el acuerdo de preferencias arancelarias:

$$(US\$\ 200\ /\ US\$\ 5.000) \times 100 = 4\%$$

Si se desea percibir con mayor propiedad el impacto de esta distorsión, puede agregarse tres dígitos (000) o más, a la derecha de los valores utilizados en el ejemplo anterior y efectuar los mismos cálculos.

En tal caso el costo de introducción de la mercancía importada desde un socio comercial, sería de US$ 5.250.000 mientras que el costo de introducción de la mercancía importada desde un tercer país, con una declaración ficticia del valor sería US$ 5.200.000 cuando en realidad debería ser US$ 6.000.000. De esta manera, los efectos sobre el comercio externo e interno de un país, así como sobre los derechos arancelarios que debieran ingresar al tesoro nacional pueden ser extremadamente perniciosos. De ahí

la importancia de la determinación correcta del valor en aduana para asegurar que no se erosione o perfore la tarifa y/o el esquema de preferencias arancelarias negociadas.

3. Mantener el nivel de las consolidaciones arancelarias

Otra de las funciones del valor en aduana está relacionada con los beneficios de apertura de mercado que un país ha concedido a sus socios comerciales. En este sentido es indudable que el impacto de los derechos de aduana ad valorem será menor o mayor, según la observancia que los funcionarios aduaneros hagan de los métodos y procedimientos de valoración aduanera.

Si en la aduana se acepta un valor de transacción declarado por un monto de **U$$ 2.000** y la tarifa arancelaria es del 10%, los derechos a pagar representan la suma de **US$ 200**. No es lo mismo, si la aduana decide, sin sustentación jurídica y técnica, modificar la base imponible declarada y determina un valor de **US$ 2.500**, con lo cual el importador tendrá que pagar derechos en una cuantía de **US$ 250.** Una elevación del valor en aduana motivada al uso de procedimientos de valoración que no están permitidos porque violan el Acuerdo de Valoración de la OMC, conduce a anular los beneficios de apertura del mercado, entre ellos, las consolidaciones arancelarias.

"Ahora bien, la incidencia del derecho ad valorem depende en gran medida de los métodos que se empleen para determinar el valor imponible. Por ejemplo, si la administración de aduanas fija el valor en $1.000, la aplicación de un gravamen ad valorem del 10 % dará lugar a un derecho de $100. En cambio, si determina que el valor es de $1.200, el importador tendrá que pagar un derecho de $120 por las mismas mercancías. Los efectos benéficos de las consolidaciones arancelarias en el comercio quedarían considerablemente reducidos si las administraciones de aduanas usaran precios distintos de los de facturación para determinar el valor en aduana. Por consiguiente, las reglas aplicadas en la valoración de las mercancías son de importancia esencial para que la incidencia de los derechos, a los ojos del importador, no sea más alta

que la indicada por las tasas teóricas que figuran en el arancel del país importador."[95]

Supóngase que como resultado de las negociaciones comerciales y acuerdos suscritos ante la OMC, un país consolida un techo arancelario del **20%** para las importaciones de mercancías correspondientes al Capítulo 22 (bebidas alcohólicas) del Sistema Armonizado[96], con lo cual se compromete a **no aplicar una tarifa arancelaria superior al 20% ad valorem,** fijada en su Arancel para las importaciones de esas mercancías.

Si un importador declara a la aduana una importación de 40 cajas de vino, a un precio unitario de **US$ 250/caja** (12 botellas x 0.75 lts / caja) y un valor total de **US$ 10.000** (valor real resultante de la transacción comercial), le sería aplicable una tarifa arancelaria nominal (expresada en el Arancel de Aduanas) del 20%, con lo cual el monto de los derechos de aduana sería el siguiente:

Tarifa arancelaria Nominal	**Valor en Aduana declarado** (real)	***Monto de los derechos arancelarios resultantes***
20% ad-val	US$ 10.000	US$ 2000

Sin considerar la aplicación de IVA, ni gastos de nacionalización distintos de los derechos a la importación, el costo de importación o introducción al país de esas mercancías sería:

US$ 10.000 + US$ 2.000 = **US$ 12.000**

Supóngase ahora que durante el despacho aduanero el funcionario asignado para el procedimiento de reconocimiento de las mercancías, objeta el valor declarado por el importador y sin seguir el procedimiento previsto para los casos de dudas acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado[97], aplica a la mercancía, de manera arbitraria y discrecional un precio de referen-

[95] Autor no identificado. Documento en línea: http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/C03.pdf pag2 Juris International http://www.jurisint.org/

[96] Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

[97] Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana, de la OMC.

cia de **US$ 375/caja**, determinando un valor de **US$ 15.000** como base imponible para la liquidación de los derechos arancelarios, ocasionando un incremento ilegal de los derechos:

Tarifa Arancelaria Nominal	**Valor resultante del reconocimiento** (impuesto por la Aduana)	***Monto de los derechos arancelarios resultantes***
20% ad-val	*US$ 15.000*	*US$ 3.000*

Sin perjuicio de los medios de defensa que el importador pueda ejercer para impugnar esa actuación, los derechos resultantes serían US$ 3.000. De esta manera el costo de importación o introducción de la mercancía sería:

US$ 10.000 + US$ 3.000 = **US$ 13.000**

Como consecuencia de una mala determinación del valor practicada por el funcionario, los derechos de aduana que deberían haberse satisfecho se han incrementado en **50%**, al pasar de US$ 2.000 a US$ 3.000, mientras que la tarifa arancelaria efectiva que definitivamente se pagaría por la importación, es del **30%** ad valorem calculada sobre el valor real de la mercancía.

De lo expresado se evidencia que aún cuando la tarifa arancelaria nominal establecida en el Arancel de Aduanas del país es del 20%, una determinación anómala del valor la convierte en una tarifa efectiva del **30%**, ocasionando que el país vulnere los compromisos de política comercial que adoptó ante la OMC, en cuanto a no superar el techo consolidado del 20%.

Es fundamental que las normas, métodos y procedimientos de valoración aduanera se respeten y apliquen tal como han sido diseñados, para que el impacto de los derechos a ser pagados por el importador no sea más alto que los derechos correspondientes a la tarifa nominal que figura en el arancel del país importador, tal como sostiene Zolezzi[98]: *"la base sobre la que reposa el Acuerdo*

[98] ZOLEZZI, Daniel. *Valor en Aduana Código Universal de la OMC*. Editorial la Ley, Bs.As. 2003.

no es el valor declarado, sino el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas." En tal sentido es primordial que el valor en aduana se determine correctamente para que los compromisos de política comercial establecidos en términos arancelarios, sigan significando lo mismo que fue acordado en la mesa de negociaciones comerciales.

4. Servir de insumo a las estadísticas de la balanza comercial

Las aduanas son el punto focal a través del cual fluye todo el comercio exterior de bienes transables de un país. A partir de ellas se obtiene la información del movimiento comercial que un Estado tiene con el mundo, tanto de exportaciones como de importaciones. Los medios y mecanismos que se utilicen para recabar esa información, necesariamente deben comprender variables como el volumen (la cantidad) y el valor, a los fines de elaborar las estadísticas de las corrientes de comercio.

En la medida en que el valor registrado en las aduanas sea correctamente declarado y verificado, las estadísticas de importación serán fidedignas. Si el valor en aduana es distorsionado mediante declaraciones incorrectas, o mediante declaraciones ficticias, las estadísticas de importación sufrirán un error importante y mostrarán resultados inconsistentes en la balanza comercial. Supóngase que durante un año el país X importa del país Z los siguientes bienes:

- 900.000 toneladas métricas (Tm) del bien agrícola "A", a un precio unitario promedio de US$ 1.200 / Tm;	- 600.000 unidades de vehículos automóviles compactos marca "H", modelo T, con un precio unitario promedio de US$ 18.000 cada uno.
Valor de las importaciones del bien "A" = US$1.080 MM	Valor de las importaciones del automóvil "H", modelo T = US$10.800 MM

Con una declaración y un registro correctos del valor, las estadísticas del país X deberían mostrar que las importaciones del producto agrícola "A" durante el año fiscal, estuvieron en el orden de US$1.080 MM y que las importaciones de los vehículos automóviles marca "H" modelo T, fueron de US$ 10.800 MM en el mismo ejercicio fiscal.[99]

Sin embargo, una manipulación sostenida de los valores en aduana para reducirlos en una proporción del 50%, alterará las estadísticas reduciéndolas a la mitad, las cuales mostrarán engañosamente que lo que se ha comprado al país Z en esos rubros es inferior a lo real:

Valor de las importaciones del bien "A" = US$540 MM	Valor de las importaciones del automóvil "H" modelo T = US$5.400 MM

En tales casos será evidente la inconsistencia de tales cifras con los registros de la salida de divisas al exterior por concepto de importaciones. De allí la importancia de contar con mecanismos y controles efectivos que permitan examinar y verificar los valores que se declaran en aduana.

5. Facilitar la administración de regímenes aduaneros especiales.

Las legislaciones aduaneras de todos los países usualmente contemplan regímenes aduaneros especiales, denominados también regímenes aduaneros económicos, o regímenes aduaneros extraordinarios, consistentes en tratamientos aduaneros diferenciados para ciertas importaciones o exportaciones, con el fin de estimular el desarrollo económico de algunas zonas geográficas de un país, o de favorecer determinadas modalidades productivas o comerciales, mediante mecanismos que liberan o

[99] Sin considerar corrientes informales de comercio que evaden la declaración y registro en aduanas, tales como el contrabando, subdeclaración de cantidades, etc.

suspenden temporalmente a esas operaciones del pago de derechos aduaneros, así como de otras obligaciones normalmente exigibles en dichas legislaciones, incentivando así a los productores y comerciantes a utilizar los mecanismos especiales previstos al efecto. Respecto a las especialidades de la valoración en los distintos regímenes económicos Ibáñez Marsilla señala, que estos: *"...constituyen situaciones en las que la aplicación del derecho aduanero se moraliza en razón de diferentes motivaciones de carácter económico (...)"*, en razón de cada uno de ellos, y continúa sosteniendo: *"Las especialidades que en materia de valoración presentan los regímenes económicos son específicas para cada uno de ellos."*[100]

Es ampliamente conocido, por ejemplo, que regímenes aduaneros especiales tales como la *admisión temporal*[101], o la *admisión temporal para perfeccionamiento activo*[102], permiten la suspensión temporal de los derechos arancelarios previa prestación de garantías a la Administración Aduanera por el monto de los derechos, durante el tiempo que las mercancías permanezcan temporalmente en el país o territorio aduanero que las admitió. De no cumplirse posteriormente los requisitos del régimen, por ejemplo la falta de reexpedición de los bienes en el plazo establecido, la Administración procede a ejecutar las garantías prestadas para cobrar los derechos de aduana suspendidos.

---

100 IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. *La Valoración de las Importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional.* Pag. 350. MacGraw Hill, Editora Ana Navarro, Madrid, 2002.

101 Denominada en algunos países importación temporal, internación temporal, o admisión temporaria, facilita la introducción de mercancías para su utilización y posterior reexpedición, sin la erogación monetaria que supondría el pago de los derechos, los cuales deben ser garantizados por el introductor de las mercancías.

102 Régimen que junto con el Draw Back, forma parte del tráfico de perfeccionamiento (transformación de mercancías). El régimen de ATPA permite la introducción de mercancías con suspensión del pago de los derechos previa garantía de los mismos, para destinarlas a un proceso productivo y posterior exportación como parte de un producto final. Por la importancia y complejidad que tienen en el valor, tanto el régimen de Draw Back, como la Reposición de Existencias, y por el limitado espacio de este trabajo, dichos regímenes no se abordan en el mismo.

Recuérdese que los derechos garantizados se calculan en base al valor en aduana declarado por los bienes. Si la Administración Aduanera no cuenta con los medios y recursos efectivos para verificar y controlar ese valor como aspecto de fondo del régimen especial, sino que se dedica solamente a verificar los aspectos o requisitos formales del régimen, el monto de los derechos ad-valorem garantizados y eventualmente recaudados por el Estado será insuficiente.

Supóngase la admisión temporal de una aeronave, que se admite temporalmente para explotar el tráfico de carga y/o transporte de pasajeros durante un período, en base a un contrato de arrendamiento.[103] Supóngase también que la información del valor según libros del propietario / arrendador de la aeronave, o su valor de mercado es de US$ 10.000.000 y que la tarifa ad-valorem es del 20%. En tal caso los derechos aduaneros que se deberían garantizar al Estado serían:

Tarifa arancelaria	**Valor en Aduana declarado** *(real)*	***Monto de derechos a garantizar***
20% ad-valorem	US$ 10.000.000	*US$ 2.000.000*

De esta manera el Estado habrá cubierto mediante la garantía y en base al valor adecuado, el monto que se deberá satisfacer, en caso de no reexpedirse el bien que ha sido objeto del beneficio de suspensión temporal de los derechos.

Supóngase además que el introductor de la aeronave decide alterar el valor que debe presentar a la Administración para el cálculo de los derechos a garantizar. Los motivos para esta conducta pueden ser variados: reducir los costos financieros de la garantía durante el tiempo que dure la admisión temporal; evadir gravámenes distintos de los derechos arancelarios a los que pudiera estar sujeta la mercancía; prevenir una eventual falta de

[103] En tales casos, debido a la inexistencia de una venta, el valor en aduana no se determina por el Valor de Transacción, siendo también de muy difícil aplicación los métodos previstos en los artículos 2 al 6 del Acuerdo, por lo que es aplicable el método del Último Recurso, en base a criterios razonables y compatibles con el Acuerdo y el Artículo VII del GATT.

reexpedición al exterior en el plazo acordado y consecuente nacionalización con el pago de los derechos. En cualquiera de los casos el defraudador sustenta su operación a expensas del Fisco. A tal efecto decide declarar la décima parte del valor real del bien:

Tarifa arancelaria	*Valor en Aduana declarado (real)*	*Monto de derechos a garantizar*
20% ad-valorem	*US$ 1.000.000*	*US$ 200.000*

Si el importador decidiera no reexpedir el bien en el plazo fijado por la Aduana, sino nacionalizarlo (importarlo a título definitivo, solicitar su despacho a consumo), pagaría solamente la suma de US$ 200.000 es decir, un **10%** de lo que le corresponde, cuando en realidad debería pagar al Fisco el importe de US$ 2.000.000 . En otras palabras el Estado deja de percibir US$ 1.800.000 por derechos de importación, lo que es igual a una evasión del **90%** en la recaudación, ante la falta de medios y mecanismos de verificación apropiados para el control del valor. En tal sentido el valor en aduana cumple una importante función en la administración eficaz del régimen aduanero especial.

Debe tenerse en cuenta por otra parte, que el valor también ayuda a administrar los regímenes especiales, al permitir conocer cuales son los regímenes que se utilizan con mayor frecuencia y cual es su incidencia en términos de valor. De esta manera se puede determinar si el efecto del crecimiento de las actividades económicas que se trata de incentivar a través de los mismos, justifica las políticas económicas y el sacrificio fiscal que hace el Estado mediante esos regímenes aduaneros especiales o extraordinarios.

6. Ser herramienta sinergética para combatir prácticas de competencia desleal

Dos de las prácticas de comercio desleal más denunciadas en el comercio internacional son el dumping y las subvenciones a las

exportaciones, debido a los perjuicios que su práctica recurrente puede causar a los productores nacionales de los países importadores. Las legislaciones nacionales que permiten regular dichas prácticas, deben guardar consistencia con las disposiciones de la OMC, estableciendo mecanismos y procedimientos para la investigación y determinación del perjuicio a la producción local, para el cálculo y asignación de la cuantía de gravámenes especiales necesarios para contrarrestar tales prácticas y efectos de las mismas, siendo distintas para el dumping y para las subvenciones, las medidas mediante las cuales se aborda el tratamiento de ambas prácticas. La legislación nacional en la materia también establece las competencias del órgano administrativo o institución gubernamental responsable de efectuar las investigaciones.

La sustanciación de los expedientes e investigaciones en materia de dumping y subvenciones requiere, entre otras cosas, la demostración de que se han producido prácticas sostenidas de importaciones a precios de dumping, o de precios que gozan de subvenciones recurrentes otorgadas por los gobiernos de países exportadores, y además que dichas prácticas causan, o amenazan causar, un efecto perjudicial a la producción nacional (caídas en ventas, disminución sensible de la rotación de inventarios, caída en la producción, reducción de puestos de trabajo, cierre de empresas, etc). Debe probarse que existe relación causal o vinculante entre el incremento de importaciones "dumpeadas" o subvencionadas y el perjuicio a la producción nacional.

Una de los medios más precisos de esa demostración lo constituyen los registros, documentales o electrónicos (con debido valor probatorio), de las declaraciones de valor que se efectúan en las aduanas por las que ingresan las importaciones. Tanto las Declaraciones de Aduana, electrónicas o documentales, así como las facturas comerciales presentadas con motivo de la importación, son medios de prueba fundamentales en la sustanciación de las investigaciones, para los organismos gubernamentales con competencia en la materia y para los productores locales en la sustentación de denuncias de prácticas desleales de importación. A este respecto el comportamiento o tendencia que han seguido

los valores declarados en aduana, con respecto a períodos anteriores, son el indicio más claro de precios que están sujetos a dichas prácticas. Asimismo la proporción de los volúmenes importados a precios de dumping o subvencionados, evidencia el impacto que esas importaciones tienen sobre la producción nacional del país importador.

Supóngase que las ventas de quesos de pasta dura de producción nacional del país "X" han experimentado un descenso importante durante los últimos 4 años, como resultado de un aumento de las importaciones de productos similares[104], que ingresan bajo la partida 04.06 del Sistema Armonizado, los cuales son originarios de los países "A" y "U".

Por otra parte, la data de las declaraciones registradas en el sistema automatizado de la administración aduanera de "X" indica que el volumen de las importaciones de quesos de pasta dura, originarios de "A" y de "U", así como su valor total han sido los siguientes:

	Volumen		**Valor Declarado**	
Año 1	100.000 Kgs		US$ 1.000.000	
Año 2	260.000 Kgs		US$ 800.000	
Año 3	820.000 Kgs		US$ 440.000	
Año 4	1.980.000 Kgs		US$ 280.000	

Un análisis de la data permite determinar cuál ha sido el comportamiento o tendencia del volumen de las importaciones y de los valores declarados en aduana, de lo cual se desprende que la cantidad importada (Kgs) se ha incrementado de año en año en una proporción de 160 %, 215 % y 241 % en los últimos tres años.

[104] Tanto el autor, como el experto Freddy Ríos Ríos, estiman que la ley nacional (Ley sobre prácticas desleales del comercio internacional) es precisa en la interpretación legal de los términos *"produit similaire"* y *"like product"* recogidos en las versiones oficiales en francés e inglés, respectivamente, del Acuerdo Antidumping (Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VI del GATT de 1994), toda vez que la primera define bien similar como *"un bien idéntico o sustituto del bien objeto de dumping o subsidiado; u otro bien cuyas características y utilización lo asemejen en gran medida a aquel"*.

Por el contrario, el valor declarado total se ha visto disminuido interanualmente en una proporción del 20 %, 45 % y 59 % en los últimos 3 años:

	Volumen	*% Incremento interanual*	**Valor Declararo**	*% Reducción interanual*
Año 1	100.000 Kgs	----------	US$ 1.000.000	----------
Año 2	260.000 Kgs	*160 %*	US$ 800.000	*20 %*
Año 3	820.000 Kgs	*215 %*	US$ 440.000	*45 %*
Año 4	1.980.000 Kgs	*241 %*	US$ 180.000	*59 %*

En este sentido el valor en aduana es fundamental para apoyar la sustentación de investigaciones en materia de prácticas desleales de comercio, a cuyos fines se debe tener en consideración el análisis de los valores declarados en aduana y de los precios expresados en las facturas de importación, y la data apropiada de los registros contables, como elementos claves para demostrar una situación de precios de dumping, o en su caso y mediante el análisis que corresponda, de precios subvencionados, así como también la existencia de una relación de causalidad entre dichos precios y los efectos perjudiciales que los mismos pueden tener en la producción nacional de bienes similares a los importados. El valor en aduana es definitivamente una herramienta que permite hacer sinergia con la normativa especial sobre dumping y subsidios, para la sustentación de investigaciones sobre la materia.

7. Servir de mecanismo de detección de legitimación de capitales.

No podemos pasar por alto el rol que juega el valor en aduana en detectar actividades de legitimación de capitales o el también llamado lavado o blanqueo de dinero, capitales o activos, lo cual constituye una práctica financiera ilícita castigada por las leyes financieras, fiscales y cambiarias de muchos países, debido al movimiento disfrazado de corrientes monetarias que tienen su origen en actividades fraudulentas, delictivas, ilegales, de diversa índole. Una de las modalidades más antiguas de la legitimación

de capitales proveniente de actividades ilícitas, es la colocación de los mismos en operaciones de comercio internacional, con el fin de revestirlos de una "legitimidad" aparente, a cuyo fin las mercancías involucradas en esas operaciones son declaradas a las aduanas mediante prácticas de sobrefacturación del valor, para camuflar los capitales ilegítimos. Estas actividades son más frecuentes en aquellos países que tienen la doble condición de ser por una parte, paraísos fiscales, y por la otra, puertos libres. Hoy día se añade a estas prácticas financieras ilícitas, la amenaza de la peligrosa asociación entre narcotráfico y terrorismo, lo cual ha motivado iniciativas como el FATF o GAFI, Grupo de Acción Financiera sobre el lavado de activos[105], el cual cuenta con observadores como la OMA, la OCDE, la OEA y varios organismos del sistema de las Naciones Unidas.

En este sentido es decisiva la formación y experiencia de los funcionarios de aduana en el conocimiento de las corrientes de comercio internacional, su entrenamiento para detección del fraude comercial, además de una lectura adecuada y persistente de la información organizada y oportuna que arrojan los sistemas informáticos aduaneros, cuya data frecuentemente es subutilizada. La delincuencia organizada utiliza el comercio internacional como canal para la legitimación de capitales a expensas de los intereses de las administraciones aduaneras, tributarias y cambiarias, como también a costa de muchas reglas de juego que deben regular la actividad económica. A este respecto la OMA viene señalando en algunos de sus grupos de trabajo, así como en diversos documentos, que el lavado de dinero está asociado, entre muchas otras cosas, al fraude a la propiedad intelectual, en razón de que la falsificación y piratería son actividades ilícitas asociadas al lavado de dinero[106].

---

105 El FATF, Financial Action Task Force on Money Laundering, o GAFI, es un organismo intergubernamental creado en 1989, que establece estándares y desarrolla y promueve políticas para lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, del cual son miembros plenos 34 países, además de la Comisión Europea y el Consejo de Cooperación del Golfo. www.fatf-gafi.org

106 Organización Mundial de Aduanas http://www.wcoomd.org/learning_customshome_valelearningoncustomsvaluation_epmoneylaundering.htm

La data aduanera y la experticia de los funcionarios pueden detectar anormalidades en el comportamiento de los valores declarados, no solo en los casos de bienes que tradicionalmente están propensos a fraudes al valor, como lo son los electrodomésticos, los textiles y calzados, el software y demás productos de computación, sino también en mercancías en las que jamás se sospecharía de manipulaciones del valor, tales como vehículos automotores, principios activos para producción de medicamentos, productos químicos, etc. Una información aduanera relevante y oportuna de las aduanas en materia del valor, es un insumo importantísimo para los organismos gubernamentales que trabajan en el combate a la legitimación de capitales y otras actividades ilícitas.

8. Controlar flujos de divisas durante períodos restrictivos de la libre convertibilidad cambiaria.

Cuando un Estado establece restricciones a la libre convertibilidad monetaria, deben cumplir con las especificaciones de los Artículos XII y XVI del GATT (crisis de balanza de pagos), para frenar la fuga de capitales, evitar la erosión de las reservas internacionales, lograr equilibrio macroeconómico. Algunos países las utilizan para ejercer controles intervencionistas y discrecionales sobre la economía, violando las disposiciones señaladas. Paradójicamente estimula a algunos agentes financieros, el deseo de burlar los controles cambiarios.

Tal como acontece en cualquier situación restrictiva de las relaciones de la sociedad, la introducción de barreras al libre desenvolvimiento de esas relaciones, se convierte de inmediato en un aliciente, en un estímulo para obtener, de las maneras más diversas, aquello que ha pasado a ser controlado, restringido o vedado a los actores regulares que forman parte de esas relaciones. Con mucha mayor razón cuando se trata de restricciones que afectan las relaciones económicas, financieras, monetarias, cambiarias, dificultando el libre acceso a divisas que sirven como patrón de intercambio económico y comercial en la economía internacional.

Es frecuente que en períodos de control cambiario se estimule la sobrefacturación de importaciones, con el ánimo de obtener del Estado cuantías de divisas superiores a las que supone la adquisición de bienes importados, habida cuenta de las restricciones que los órganos gubernamentales imponen a los agentes económicos para acceder a las divisas. De la misma manera, es frecuente que durante tales períodos se produzca una tendencia a la subfacturación de las exportaciones, triangulaciones y ventas sucesivas ficticias, con el propósito de burlar los reportes al Estado de las divisas obtenidas por las ventas de bienes y servicios al exterior.

En todos los casos, el cruce y verificación de información entre las declaraciones de aduana, los documentos que las sustentan - principalmente facturas comerciales - y las solicitudes cambiarias, tienen que estar referidos principalmente al valor y a la cantidad. La lectura, análisis y seguimiento adecuados de los datos que los sistemas de información arrojan respecto a estos parámetros fundamentales, puede hacer mucho más eficiente el control sobre los flujos de divisas, o por el contrario, convertirlo en una tarea pesada e ineficiente, si se prescinde de los mismos. El valor en aduana es pues, un elemento primordial a considerar durante períodos de control de cambios.

9. Coadyuvar en la lucha contra el fraude a la propiedad intelectual

Aún cuando los primeros convenios internacionales para la protección de la propiedad intelectual se remontan al siglo XIX, con la creación de la Unión de París y la Unión de Berna[107] no es sino hasta la conclusión de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales del GATT, que se incluye dentro del sistema jurídico del comercio global, un instrumento multilateral referido exclusivamente a la protección de la propiedad intelectual, en cuanto se relacione con el comercio y particularmente

[107] En 1883, mediante el Convenio de París para la protección de la propiedad industrial y en 1886, mediante el Convenio de Berna, para la protección del derecho de autor, respectivamente.

dentro del mismo, una sección referida a las medidas en frontera o medidas en aduana, debido a las repercusiones que el fraude a los derechos de propiedad intelectual tiene sobre el comercio internacional, y sus incidencias negativas sobre la creatividad y el ingenio humano. Estas repercusiones son de naturaleza económica puesto que este fraude afecta a diversas industrias, a la producción, al patrimonio personal de las personas - los autores de obras artísticas, literarias, musicales, etc. - y de las empresas, que invierten ingentes recursos en investigación y desarrollo de nuevos productos.

Dicho fraude produce pérdidas en industrias - directas o indirectas - y en el comercio formal; caídas de ingresos, desplome de las ventas, desempleo, reducción de exportaciones y de importaciones de bienes originales o genuinos. Asimismo produce pérdidas fiscales por actividades económicas no declaradas al Estado y detrimento de las inversiones extranjeras, limitando el acceso a tecnologías avanzadas, entre otros perjuicios.

Igualmente tiene repercusiones de naturaleza social en cuanto a la salud y seguridad de los consumidores, además del engaño con productos y servicios de bajo precio pero de mucha menor calidad, constituyendo delitos contra la fe pública; riesgos a la salud y la seguridad del consumidor al utilizar productos falsificados (medicamentos, cosméticos, alimentos, repuestos o partes y piezas para vehículos automotores, neumáticos). No en vano la OMA ha señalado en diversos trabajos, declaraciones, discursos, *brochures*, informes, que las mercancías más falsificadas y pirateadas son los discos compactos, películas y videos, libros, ropa, zapatos, programas de computación, alimentos y bebidas, perfumería y cosméticos, medicamentos, vinos, licores, cigarrillos, repuestos para automóviles y para la aviación, neumáticos.

Por otra parte el fraude a la propiedad intelectual desestimula el esfuerzo creador de individuos y corporaciones y estimula actividades ilegales, entre ellas la legitimación de capitales. Tanto los primeros convenios internacionales sobre esta materia, como el de más reciente data, el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio, de

la OMC, establecen disposiciones por medio de las cuales el titular de un derecho de propiedad intelectual, puede solicitar que se detenga el despacho de mercancías presuntamente violatorias de su derecho. En este sentido las directrices de la OMA[108] especifican que los titulares y poseedores de esos derechos, tienen la primera responsabilidad en iniciar medidas o acciones para su protección, incluyendo el registro de sus derechos no sólo ante las autoridades competentes en propiedad intelectual, sino también en el aporte de información ante las autoridades aduaneras. Sin embargo, este accionar puede llegar a resultar muy lento para la velocidad con que se desplazan los cargamentos de mercancías falsificadas, o el comercio de mercancías reproducidas ilícitamente sin consentimiento de los autores.

A este respecto la OMA también ha señalado el papel decisivo que desempeñan la administración aduanera en la lucha contra este fraude, aclarando que su rol debe definirse muy claramente en cuanto a su intervención, con miras a evitar un entorpecimiento del flujo de comercio de bienes genuinos u originales, o barreras al comercio internacional, asunto que debe ser delimitado en la legislación.

Las cifras sobre mercancías transgresoras de los derechos de propiedad intelectual, que ha venido publicando en su página web el Servicio de Aduanas de los Estados Unidos, muestran que entre 1993 y el año 2000, se aprehendieron mercancías por un valor total de US$ 424.926.163 para un total de 19.123 cargamentos aprehendidos, con un valor promedio de US$22.220,69 por cargamento.[109]

Entre el año 2002 y el 2006, el valor total de las mercancías aprehendidas ascendió a US$ 580.381.199 pero el total de cargamentos detenidos por el Servicio de Aduanas y Protección de Fronteras ascendió hasta un número de 42.245 lo cual determina un valor promedio de US$ 13.738,45 por cargamento. Para el año 2007 el valor de cargamentos aprehendidos por violaciones a la propiedad intelectual fue de US$ 196.7 millones, en un total

[108] Modelo de Legislación sobre Propiedad Intelectual. OMA.
[109] Fuente: www.customservice.treas.gov.usa

de 13.657 cargamentos[110], pero se incrementó en un 38,6% para el 2008, al ascender a US$ 272.7 millones, aumentando también el número de aprehensiones a 14.992. De todas las mercancías aprehendidas, las que representan riesgos potenciales para la salud y la seguridad de las personas, incluyendo productos farmacéuticos, se incrementaron en más de 124% al pasar de US$ 27.8 millones en el 2007, a US$ 62.5 millones para el 2008.

Estas cifras permiten inferir la importancia de mantener un seguimiento permanente del comportamiento del valor en estas prácticas ilícitas. Por lo demás, es indudable que uno de los signos más demostrativos de que se está produciendo una operación comercial de mercancías violatorias de los derechos de propiedad intelectual, es decir, de mercancías falsificadas o de mercancías piratas, es el valor declarado por las mismas. Es indudable que los bienes genuinos u originales, jamás podrán tener valores irrisorios, como los que usualmente se declaran para bienes falsificados o piratas que se pretenden desaduanar simulando ser genuinos u originales. En tal sentido, el valor declarado en aduana constituye tanto para las autoridades aduaneras, como para los titulares de la propiedad intelectual y para las corporaciones empresariales, un alerta y un importante elemento de ayuda para la detección de cargamentos ilícitos en la lucha contra el fraude a la propiedad intelectual.

Finalmente vale significar que el espacio acordado para este trabajo impide desarrollar las incidencias de la erosión y perforación tarifaria del valor. Asimismo y en concatenación con lo anterior, tampoco se ha abordado la importancia del perfeccionamiento de la verificación de la cadena de tributación interna en relación con el valor en aduana de las mercancías. Ambos aspectos tienen legislaciones especialísimas, relativas al iva y a los precios de transferencia, en fin, el eterno debate entre precio y valor, y el rol no tributario de los derechos de aduana en el comercio internacional.

[110] Fuente: "Comparison of Yearly Domestic Values of IPR Seizures". U.S. Customs and Border Protection. L.A. Strategic Trade Center. 07 de Julio 2006. Cifras 2007-2008 en http://cbp.gov/linkhandler/cgov/trade/priority_trade/ipr/seizure/fy08_final_stat.ctt/fy08_final_stat.pdf

Bibliografía

Documentos impresos

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes.* Documento Presentado en el III Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, Barcelona, 7y 8 de junio 2007.

Libros

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. *La Valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional.* MacGraw Hill, Editora Ana Navarro, Madrid, 2002. 413 p.

KEY, Clement. *Principles of Customs Valuation: Import & Export.* Trafford Publishing, Victoria, B.C. Canadá, 2004.

LEACH, Rodney. *Europe. A concise Encyclopedia of European Union,* 4a Ed. Clay Ltd., St Ives plc. Great Britain, 2004, 249 p.

LOVE, Patrick; LATTIMORE, Ralph. *International Trade. Free, fair and Open?* OECD Publishing, Geneva, 2009. 197 p.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. *Recopilación sobre Valoración en Aduana, Acuerdo de la OMC y Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana.* Bruselas, 1998.

PIKE, Damon V; FRIEDMAN, Lawrence M., *Customs Law.* Carolina Academic Press, Durham, N.C., 2011.

RAMOS, María. *Compendio de Normas e Instrumentos Técnicos de Valoración Aduanera.* 5ª Ed. Caracas, Aforo Editorial, 2012. 180 p.

RÍOS RÍOS, Freddy. Capítulo: *El Origen de las mercancías.* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2012. 12 p.

SECRETARÍA DEL GATT. *Los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Los Textos Jurídicos.*, Ginebra, 1994. 583 p.

SECRETARÍA DEL GATT. *Texto del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.* Ginebra, 1986. 105 p.

ZOLEZZI, Daniel. *Valor en Aduana Código Universal de la OMC.* Editorial la Ley, Bs.As. 2003. 492 p.

Legislación

Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, anexo al Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.829 Extraordinario de fecha 29-12-1994.

Artículos en línea

JURIS INTERNATIONAL . *El valor de las mercancías en aduana.* 75 p.

Disponible en web:

http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/C03.pdf pag2

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *Money Laundering and Terrorism Financing.*

Disponible en web:

http://www.wcoomd.org/learning_customshome_valelearningoncustomsvaluation_epmoneylaundering.htm

U.S. CUSTOMS AND BORDER PROTECTION. *"Comparison of Yearly Domestic Values of IPR Seizures"*. L.A. Strategic Trade Center. July 07, 2006.

Disponible en web: http://cbp.gov/linkhandler/cgov/trade/priority_trade/ipr/seizure/fy08_final_stat.ctt/fy08_final_stat.pdf

El Origen de las Mercancías

Freddy Ríos Ríos*

"La noción aduanera del origen es de una importancia capital para el comercio internacional. Su objetivo esencial es atribuirle a

* Aduanólogo. Merceólogo. Experto en aduanas y comercio global: nomenclaturas, valoración / transfer prices, origen y regímenes aduaneros extraordinarios. Investigador. Co-redactor de la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento (1978), de la Ley Orgánica de Aduanas modificada (1998). Coordinador del equipo redactor de proyecto de reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas modificada. Co-redactor de Ley antidrogas, proyecto de ley de SENIAT. Coordinador del programa Aduanas del Siglo XXI de

las mercancías un origen nacional a fin de aplicar los reglamentos comerciales. Esta noción es de una gran complejidad, la cual requiere de un examen riguroso. En principio es necesario abordar los conceptos conexos a la noción aduanera de origen (...) , por cuanto la aplicación de las medidas arancelarias y no arancelarias responden a esta noción. Esto conducirá al examen de la función del origen en el tratamiento aduanero de las mercancías."[111].

Introducción

Venezuela suscribió el Acta Final del Acuerdo de Marrakech del 15 de abril de 1.994 mediante el cual se creó la Organización Mundial de Comercio, el cual fue ratificado por el país, y tiene vigencia *ope legis*. Parte integrante del mismo, es el Acuerdo Sobre Normas de Origen, el cual contiene las Disposiciones Generales que deben servir de marco para la armonización de dichas normas y el establecimiento de las disciplinas para su aplicación, *previstas en su Definición y Ámbito*. Consecuencia de lo expresado, es que las Normas de Origen preferenciales y no preferenciales que se aplican en el ámbito regional no pueden colidir con lo establecido en este Acuerdo Internacional. En el mismo sentido, las normas que implementen los países miembros de ALADI no pueden colidir con la Resolución de Origen de ALADI (ALADI/CR/Resolución 252-4 de Agosto de 1.999).

Vale la pena señalar que en el marco de la cláusula de habilitación del GATT de 1947, reiterada en el Acuerdo de Marrakech, se permite la creación de los espacios económicos que se construyen al amparo de cualquier esquema de integración, los cuales tienen como característica el establecimiento de normas de origen

---

la UNIMET - CENDECO. Articulista de opinión. Co-autor de libros sobre aduanas. Vocero del Grupo de los 77 y del Grupo Latinoamericano, del Grupo Preparatorio sobre Transporte Multimodal, UNCTAD, Ginebra, 4°, 5° y 6° Períodos de Sesiones.

111 RADU, Ghenadie. *L'origine des marchandises: un élément controversé des échanges commerciaux internationaux*. Université Pierre-Mendés-France, Grenoble 2, 2007.

preferenciales, que tienen efectos económicos sobre las mercancías, los costos y los precios. Uno de los beneficios de la globalización ha sido la generación de acuerdos comerciales que han diversificado las fuentes del comercio.

Los criterios para la determinación del origen de las mercancías

Alrededor del tema del origen siempre han estado presentes unos principios básicos para ser aplicados de manera uniforme, los cuales tomen en cuenta un conjunto de realidades del Comercio Internacional y permitan la emisión de documentos confiables para conferir a una mercancía la condición originaria.

A los efectos de su aplicación en la política comercial, la determinación de origen, preferencial y no preferencial, debe tener en consideración a la propia mercancía, a las mercancías idénticas y a las mercancías similares, por sus connotaciones en el arancel de aduanas, la valoración en aduana, el IVA a la importación y precios de transferencia.

Se resalta que existe un criterio primario de mercancías extraídas o producidas íntegramente en un país o territorio aduanero determinado. Se trata de un criterio restrictivo que se aplica principalmente a los productos básicos, primeras materias o insumos primarios, se destaca entre estos a los productos minerales, de la pesca, del reino vegetal, animales vivos y productos obtenidos de ellos, los productos de buques factorías, los desperdicios y desechos y los productos fabricados en el país con insumos provenientes de los antes señalados. La aplicación de este criterio es de relativa facilidad en razón de los elementos que lo definen, no obstante adquiere complejidad, cuando se adicionan otros factores a la determinación, así como la intervención de uno ó más países, o uno ó más territorios aduaneros.

El campo de aplicación de las normas de origen se amplía con el criterio de transformación sustancial, según el cual el último país que ha intervenido en la transformación otorga la condición

de origen a la mercancía. Esta previsión ha originado varios métodos que se pueden aplicar de manera no excluyente, combinada ó acumulativa, el método del cambio de partida, subpartida o item arancelario, el método de las operaciones de manufactura ó procesamiento industrial y el método del valor agregado nacional o de porcentaje ad valorem. Los acuerdos internacionales, especialmente los de la OMC, de la OMA[112] y los tratados de integración, han generado lineamientos, recomendaciones y prácticas, a objeto de unificar su aplicación y facilitar el comercio. Al hilo de lo expresado, Basaldúa resalta acertadamente:

"El origen de las mercaderías se determina sobre la base de las denominadas "reglas de origen" establecidas por cada Estado o por las resultantes de los tratados bilaterales o plurilaterales que se hubieran suscripto.

Averiguar el origen de una mercadería significa conocer de "dónde es", lo que supone una idea de "causa" o "nacimiento". Se trata de saber de qué lugar es oriunda, es decir, dónde ha nacido o ha sido creada la mercadería.

Resulta habitual que muchas preferencias que los Estados se otorgan entre sí en el orden aduanero tengan en cuenta el origen de las mercaderías."[113]

El Certificado de Origen

A tenor del artículo 155 de la Ley Orgánica de Aduanas, el Glosario de Términos de la OMA define como Certificado de Origen al *"Documento específico que identifica las mercancías, en el cual la autoridad o el organismo autorizado para emitirlo certifica expresamente que las mercancías a las cuales relaciona se originan en un país específico. Este Certificado puede también incluir una declaración, del fabricante, productor, suplidor, exportador u otra persona*

[112] OMC = Organización Mundial del Comercio. OMA = Organización Mundial de Aduanas.

[113] BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al Comercio Exterior.* Editorial Aveledo Perrot, Bs.As. 2011.

competente"[114]. Asimismo el Glosario define como País de Origen de las Mercancías al *"País en el cual las mercancías han sido producidas o manufacturadas, de acuerdo con el criterio establecido, con el propósito de aplicar el Arancel de Aduanas, restricciones cuantitativas o cualquier otra medida relativa al comercio"*.

El Glosario también conceptúa la Declaración de Origen, como *"La manifestación apropiada del origen de las mercancías realizado en conexión con su exportación, realizada por el fabricante, productor, suplidor, exportador u otra persona competente, en la factura comercial o en cualquier otro documento relativo a las mercancías"*. Por último el Glosario define "Evidencia Documentaria de Origen", como *"Un Certificado de Origen, una Declaración de Origen Certificada o una Declaración de Origen"*.

Las definiciones anteriores conducen a las siguientes precisiones:

a. El documento de origen es un Certificado.

b. Identifica a las mercancías amparadas por el Certificado.

c. Es expedido por un ente especializado gubernamental ó delegado.

d. Tiene por función la aplicación de las tarifas del Arancel de Aduanas, las restricciones arancelarias establecidas en el Régimen Legal del Arancel o cualquier medida de política comercial.

e. Es una declaración o manifestación de voluntad realizada en conexión con una operación aduanera.

f. Concede la condición de originarias a las mercancías.

g. Establece quienes pueden manifestar el origen en la factura comercial en conexión con la exportación.

---

[114] World Customs Organization "Glossary of International Customs Terms". Brussels, November 2011.

Es conveniente por lo citado, abordar los Convenios sobre Simplificación y Armonización de Procedimientos Aduaneros (Kyoto 1973 y Kyoto 1999) de la OMA; los Acuerdos de la OMC y de ALADI, para establecer un marco teórico, que permita la aplicación práctica de esta materia.

Kyoto 1973[115]

El Boletín Económico del ICE, Madrid, dedicó un Número Especial (N° 2409) a los acuerdos de la Ronda Uruguay del GATT. En lo referido al "Acuerdo sobre Normas de Origen" Nicolás López[116], precisó:

"En lo que respecta al GATT, habían tenido lugar algunos intentos de armonización a partir de los años cincuenta que no produjeron frutos muy significativos.

En cuanto al Consejo de Cooperación Aduanera, en el contexto de sus preocupaciones y trabajos para la simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros, se consideró, tras dar una serie de pasos en tal dirección, que la forma más efectiva de asegurar algún grado de uniformidad en la legislación aduanera a nivel mundial era proceder al establecimiento de una Convención, llegándose así en el año 1973 al establecimiento de la Convención Internacional para la simplificación y armonización de las reglas y procedimientos de Aduana (<<Convención de Kyoto>>) que abrió camino a un cierto nivel de armonización, puede decirse que no muy elevado ya que deja a sus signatarios un significativo grado de opcionalidad en cuanto a los sistemas que adopten."

Lo relevante es resaltar la intención subyacente en la Convención de estandarizar las normas y prácticas recomendadas, a objeto de facilitar el intercambio y el ejercicio de la potestad aduanera partiendo de una base común y un lenguaje común

---

115 El análisis de Kyoto 1973, tiene razón de ser en que el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, promulgado originalmente en 1978, se basó en los lineamientos establecidos en dicho convenio.

116 LÓPEZ LÓPEZ, Nicolás. *Acuerdo sobre Normas de Origen*, Boletín Económico del ICE, Número Especial (N° 2409) Madrid, 1994.

de los actores del Comercio Internacional. Así se inició el camino de armonización de las Normas de Origen preferenciales y no preferenciales, que como señala Bhagwati[117], han convertido el intercambio internacional en un "Spaguetti Bowl" de normas que distorsionan el comercio, fenómeno a menudo citado como un problema de los acuerdos comerciales, en razón de la complejidad que produce la aplicación de las controvertidas reglas de origen.

Vale la pena acotar que la Introducción al Anexo D1, sobre Reglas de Origen, de Kyoto 1973, aprobado en el Consejo de Cooperación Aduanera (Organización Mundial de Aduanas), preceptuó:

"La noción del origen de las mercancías interviene en la implantación de numerosas medidas que la Aduana está encargada de aplicar. Las reglas utilizadas para determinar el origen de las mercancías se refieren a dos criterios fundamentales diferentes, a saber; el de las "mercancías totalmente producidas" en un país determinado, cuando sólo hay un país a tener en cuenta para la atribución del origen de una mercancía, y el de la "transformación sustancial" cuando dos o más países intervienen en la producción de una mercancía. El criterio de las "mercancías totalmente producidas", que se refiere fundamentalmente a los productos "naturales" y a las mercancías fabricadas exclusivamente a partir de éstos, excluye en general de su ámbito de aplicación las mercancías que contengan partes o materias importadas o de origen indeterminado. El criterio de la "transformación sustancial" puede expresarse por diferentes métodos de aplicación."

En la práctica, el criterio de la transformación sustancial, nudo gordiano de la materia, puede expresarse:

a. Por la regla del cambio de partida arancelaria en una nomenclatura determinada, acompañada de listas de excepciones y/o

[117] Bhagwati, Jhagdish. "U.S. Trade Policy: The Infatuation with Free Trade Agreements.", paper, 1995.

b. Por una lista de transformaciones o de elaboraciones que confieren o no a las mercancías que las han sufrido, el origen del país donde las mismas se han efectuado, y/o

c. Por la regla del porcentaje ad-valorem cuando el porcentaje del valor de los productos utilizados o el porcentaje de la plusvalía adquirida sea conforme a un nivel determinado.

Así mismo es valedero señalar que la Introducción al Anexo D2, relativo a las Pruebas Documentales de Origen, expresa: *"Según el origen de las mercancías se aplican numerosas medidas aduaneras, en especial de orden arancelario. Los certificados y otras pruebas documentales del origen presentadas en el momento de la importación tienen por objeto facilitar el control del origen y contribuir de esta forma a acelerar las operaciones de despacho. Las pruebas documentales del origen pueden consistir en una simple mención, relativa al origen de las mercancías, consignada por el fabricante, el productor, el exportador o cualquier otra persona competente, en la factura comercial o en cualquier otro documento.*

En ciertos casos, estas menciones deben, sin embargo, estar autenticadas o completadas por una certificación expedida por una autoridad u organismo habilitado al efecto y a la vez independiente del exportador y del importador. En otros casos, se pueden prever formularios particulares, "los certificados de origen", en los cuales el organismo habilitado para expedirlos certifica el origen de las mercancías que pueden llevar consigo igualmente una declaración del fabricante, productor, etc. Por otra parte, hay circunstancias en las que puede ser posible dispensar de la formalidad de las pruebas documentales del origen.

Toda esta gama de posibilidades de las pruebas documentales del origen debe permitir el tener en cuenta los diferentes grados de importancia que alcanza la determinación del origen, en razón de la variedad de los intereses en juego. Deben, sin embargo, existir reglas precisas para que los exportadores y los importadores conozcan exactamente las exigencias de la aduana a este respecto, a fin de poder hacer uso de la simplificación de las formalidades permitidas en determinados casos. Estas reglas establecen también las condiciones a las que deben responder las diferentes

pruebas documentales del origen para poder aceptarse como documentos justificativos"[118].

De acuerdo al mandato de la Ronda Doha y al estado de las negociaciones, existe la intención de revisar las reglas de origen, tomando en consideración los siguientes aspectos:

"• No utilizar las reglas de origen como instrumentos para alcanzar objetivos de política comercial, directa o indirectamente.

- No crear efectos restrictivos, distorsionantes o perturbadores del comercio internacional.
- No discriminar contra las importaciones y exportaciones, o entre los miembros.
- Administrar las reglas de origen en una manera coherente, uniforme, imparcial y razonable.
- Basar las reglas de origen en un estándar positivo.
- Publicar las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas relativas a las reglas de origen.
- Proporcionar a petición, las evaluaciones de origen.
- No aplicar cambios en las reglas de origen retroactivamente.
- Prever un recurso inmediato contra las decisiones relativas a la determinación de origen.
- *Tratar reservadamente la información confidencial.*"[119]

Del análisis de las consideraciones sobre Origen establecidas en los Anexos citados, así como en las Introducciones transcritas se puede llegar a los siguientes principios:

---

[118] "International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs procedures (Kyoto Convention)". Customs Co-operation Council, Brussels, 1973.

[119] A Review of History, Doha Mandate and stage of current negotiations. Rules of Origin. Bangladesh Enterprise Institute, March 2004.

a. Existen estándares, definiciones, métodos, prácticas internacionales.

b. Existen Instituciones Públicas emisoras de los instrumentos.

c. Las normas de origen deben ser claras y precisas; deben ser del conocimiento de importadores y exportadores.

d. La Aduana es el organismo competente y existen procedimientos internacionales de control.

e. Aseguran los intereses económicos, fiscales y comerciales de los Estados.

Kyoto Revisado (1999)

Para atender las nuevas demandas del Comercio Internacional, el Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera (OMA), adelantó los trabajos de revisión del Convenio de Kyoto (1973), y sus 26 Anexos, que fueron aprobados por dicho Comité en el proyecto de Convenio de Kyoto Revisado, en abril de 1999, los cuales además fueron discutidos, revisados y aprobados por la OMA en el 2000. Los Anexos D1 y D2 antes comentados, fueron incorporados como Anexo Específico K en el Convenio revisado, en los Capítulos 1, 2 y 3, los cuales recogen los mismos temas que los Anexos de Kyoto 1973, enfocados desde el nuevo paradigma aduanero de ampliar la facilitación de las transacciones del Comercio Internacional. Al mismo tiempo se amplía con diafanidad y transparencia la potestad de la administración aduanera para intervenir y controlar tanto las operaciones, como las partes que intervienen en esas transacciones de comercio, incluyendo a los auxiliares de la administración aduanera. El desarrollo de Kyoto 1999 se concreta en una metodología de definiciones y principios aplicables a las normas que desarrollan los capítulos de cada Anexo mediante prácticas recomendadas para garantizar la uniformidad en la interpretación y aplicación. A los fines precitados es de señalar que la OMA recomienda la adopción de los Apéndices I y II, para la Prueba Documentada de Origen.

Acuerdo sobre Normas de Origen, anexo al Acuerdo de Marrakech

Partiendo de la base que Marrakech es la consecuencia jurídica de las negociaciones de la Ronda Uruguay, al analizar el origen no podemos olvidar los principios establecidos en la normativa del GATT de 1994. En ese sentido el concepto de nación más favorecida, es sólo aplicable a las mercancías provenientes de una de las partes de esa organización, salvo la excepción contemplada en su Artículo XXIV, referida a los acuerdos de integración, que generalmente legislan en materia de origen, según las necesidades regionales o subregionales, lo cual remite sin duda a las cláusulas de origen preferenciales, que acuerdan un tratamiento preferencial y diferenciado a las mercancías originarias de los países signatarios del Acuerdo General y en especial a los países en vías de desarrollo, en relación con el Acuerdo Generalizado de Preferencias (SGP). Sin duda la Ronda Uruguay abordó el problema de origen desde el horizonte de las normas y disciplinas que dieran un marco jurídico unívoco a la materia, hasta acordar los términos de armonización internacional. Ello determinó la fijación de un programa de trabajo OMA/OMC encomendado al Comité de Reglas de Origen de la OMA, para la armonización de las mismas, que reflejara entre otros los principios de transparencia, claridad, previsibilidad, coherencia y control, y que permitiera la facilitación del intercambio mediante disciplinas coherentes, con un sistema internacional y claras prescripciones en lo relativo a notificación, examen y solución de diferencias.

A estos fines la Conferencia Ministerial de la OMC otorgó un plazo de tres años contados a partir de 1994, para que conjuntamente con la OMA se llevara a efecto un programa de trabajo que permitiera establecer unas normas de origen armonizadas que permitieran y facilitaran el desarrollo del Comercio Internacional. El Comité de Origen tendría la responsabilidad del examen periódico de las interpretaciones y opiniones del Comité Técnico para conformar un Anexo que será parte integrante del Acuerdo sobre la materia. Estos trabajos aún no han concluido por cuanto están atados a los resultados de la Ronda de Doha.

La importancia de las normas de origen no preferenciales estriba en la vigilancia de las mismas como mecanismo institucional para asegurar el cumplimiento de las políticas comerciales, aduaneras y arancelarias evitando la perforación de las tarifas y los fines particulares que estas políticas persiguen.

Por otra parte, la Declaración Común acerca de las Normas de Origen Preferenciales contenidas en el Anexo II del Acuerdo, establece que las Leyes, Reglamentos y Decisiones Administrativas - entiéndase por estos últimos, cualesquiera actos administrativos de carácter general debidamente publicadas en la Gaceta Oficial - que admiten el origen, a los efectos de la aplicación o inaplicación de preferencias arancelarias previstas en acuerdos comerciales que sobrepasen el alcance del párrafo I del Título I del GATT y puedan determinar un tratamiento preferencial, deberán establecerse considerando los principios generales que norman el origen no preferencial.

A los fines precitados quienes impongan normas de origen no preferenciales para asegurar el cumplimiento de sus medidas de política comercial, aduanera o arancelaria deberán cumplir con los principios establecidos en el Acuerdo, toda vez que las mismas, que tienen como norte evitar la elusión, no pueden constituirse en sí mismas en obstáculos al comercio. El Acuerdo, establece que cuando los países decidan poner en vigencia e implementar estas medidas, al igual que las preferenciales, deben de respetar la autonomía de los otros socios comerciales, que en base al Acuerdo normen la materia por cuanto es privativo del ejercicio de la soberanía, la regulación interna del comercio, evitando el contrasentido de que un país o grupo de países puedan dictar al resto de los signatarios y contratantes, normas extraterritoriales que no tienen ninguna aplicación o vigencia, lo cual de hecho constituye una violación al Acuerdo, como ha ocurrido en Venezuela con la Resolución conjunta[120] que rige la materia.

---

120 Res. Conjunta Min. Finanzas Nº 1195 - Min. Producción y Comercio Nº 452 del 28-10-2002.

En materia de origen los signatarios tienen la obligación de cumplir con el Acuerdo y no pueden omitir en sus actos administrativos generales, el respeto a las disciplinas que rigen la aplicación de las normas de origen y en especial no deben convertirlas en una restricción al comercio.

A objeto de hacer cumplir los compromisos contraídos, los países que promulguen normas de origen deberán comunicar a la Secretaría de la OMC, dichas normas, señalando los acuerdos preferenciales vigentes, la publicación y fecha de entrada en vigencia, además de otras normas administrativas y decisiones judiciales consecuenciales a la aplicación de las mismas.

Normas de Origen: ALADI - CAN - MERCOSUR

En el ámbito de la Integración Latinoamericana conviven en el "tazón de espagueti" una variada gama de normas de origen implementadas como complemento a los programas de desgravación, negociaciones arancelarias, aranceles externos y acuerdos regionales (PAR). Actualmente están vigentes en la región, ALADI, CAN, G2, MERCOSUR, CARICOM y el Sistema de Integración Centro Americano.

Vale señalar, que para la Aduana son también de importancia las normas vigentes en el marco del Sistema Generalizado de Preferencias, y dentro de ellas las de EE.UU, Canadá y la Unión Europea; todas están caracterizadas por ser normas unilaterales de origen Preferencial, a los fines de otorgar a países en vías de desarrollo, o por su cooperación contra el narcotráfico, terrorismo, etc., un tratamiento preferencial y diferenciado a las mercancías amparadas por la certificación.

Todas las normas vigentes promulgadas al amparo de la integración, están íntimamente relacionadas con la puesta a libre práctica de las mercancías y la exigibilidad de dicha acreditación para el momento de la Declaración de Aduanas a la importación. En la Unión Europea por el contrario, por razones del territorio

aduanero común, están atadas a la operación de tránsito aduanero comunitario.

En la hipótesis de un conflicto entre una norma del ordenamiento jurídico de un acuerdo bi o plurilateral regional y una norma del ordenamiento jurídico de la ALADI, el problema deberá resolverse de acuerdo a ciertas reglas. Es menester distinguir si la norma del ordenamiento jurídico de la ALADI constituye o no un principio básico de la Asociación. En el caso que constituya un principio básico el conflicto se resolverá en su favor de manera definitiva, **toda vez que las normas de los Acuerdos Sub Regionales no pueden alterar el marco básico y general del cual derivan.** En cambio, si la norma del ordenamiento de la ALADI no constituye un principio básico, **el conflicto se resolverá en favor del Acuerdo Sub Regional,** pues éstas priman en razón de su especialidad sobre las normas de la ALADI, las cuales sólo tienen un carácter supletorio.

Asimismo, si hubiese conflictos entre las normas de ALADI y otras normas internacionales, la primacía del Tratado fundacional de ALADI es obvia, debido a que resulta implícita en el propio Tratado, porque al establecer la obligación de armonizar los Convenios anteriores con sus objetivos, se está partiendo de la base que las partes contratantes se regirán por los principios y normas que el Tratado establece y, en tal sentido, se abstendrán de suscribir Convenios posteriores incompatibles.

Una consecuencia que directa y necesariamente se deriva de esta Communis Intentio es, por lo tanto, la obligación de dichos Estados de abstenerse a adoptar normas contradictorias e incompatibles con los compromisos de la integración; obligación que se aplica a la actuación del Estado, tanto en el plano nacional como internacional.

Por último, las normas de ALADI son de aplicación prioritaria a las otras normas señaladas, en todo aquello que las normas de la CAN y del MERCOSUR no desarrollen, precisen, caractericen, determinen, para que la Calificación, sin desvirtuar el compromiso contraído en el marco de la ALADI pueda perfeccionarse para

garantizar los propósitos e intenciones de la CAN y del MERCOSUR, siempre que éstos últimos no disminuyan el marco conceptual y jurídico de la norma matriz. Es decir, las normas de ALADI son una suerte de "paraguas" legal, que como sostiene De Medeiros, siguiendo a Robson *" es una vía jurídica utilizada consustancialmente en acuerdos regionales de comercio(ARC) forjados entre los Estados, que más allá de los objetivos políticos extremadamente relevantes, tienen ventajas económicas"*[121], porque todo sistema de integración multinacional debe sustentarse en un régimen de derecho que garantice el cumplimiento de los compromisos pactados, y que sea más avanzado que el Derecho Internacional Económico.

La Nomenclatura Arancelaria

No se puede olvidar a los efectos nacionales, que el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías constituye la base jurídica del Arancel de Aduanas. Es en el Arancel de Aduanas, donde se establece la clasificación de la mercancía, incluyendo la descripción, la tarifa y el Régimen Legal al cual está sometida la mercancía. En lo referido a la tarifa, el Artículo 9 del Decreto Nº 3.679[122] mediante el cual se promulgó el Arancel de Aduanas establece:

"Artículo 9. Únicamente podrán disfrutar del régimen tarifario preferencial, otorgado por la República Bolivariana de Venezuela en el marco de Tratados, Acuerdos o Convenios Internacionales, aquellas mercancías que estén amparadas por un Certificado de Origen expedido conforme con las normas que a tal efecto se hayan convenido en el respectivo instrumento, siempre que se manifieste expresamente la voluntad de acogerse a dicho tratamiento, al momento de la declaración."

Consecuencia de lo expresado es que la clasificación de las mercancías determina consecuencias tanto para el importador

---

121 RAPOSO DE MEDEIROS, Eduardo. *Evolução e Tendencias da Integraçao Económica Regional*. Librería Petrony Editores, Lisboa, 2008.

122 Gaceta Oficial Nº 5.774 Extraordinario de fecha 28-06-2005.

como para las mercancías y no sólo en materia de tratamiento preferencial, sino que también va a tener incidencias en lo relativo al valor en aduana de las mercancías, al IVA y a los precios de transferencia, cuyas connotaciones y riesgos van más allá de esta breve aproximación.

A la luz de lo que expresa la profesora Susana Galera[123], y esto es importante, porque están en juego dos intereses contrapuestos, el del importador y el de la Administración Aduanera: *"Desde la perspectiva actual, la necesidad de una denominación uniforme de las mercancías objeto de tráfico internacional se relaciona directamente con la precisión de las medidas de intervención aplicadas, así como la confrontación certera de los niveles de protección al comercio existentes en distintos países.*

La designación de mercancías es relevante, por ejemplo, para conocer el nivel de protección deparado a determinados productos a efectos de su comparación con los niveles de protección de otros países; para la elaboración de balanzas comerciales y estadísticas de comercio, en general; para la simplificación de formalidades administrativas, entre otros supuestos.

De la denominada <<clasificación arancelaria>> de una determinada mercancía va a depender la exigencia del cumplimiento de un determinado requisito administrativo – autorización, por ejemplo – o la satisfacción de precisa deuda aduanera, o la concesión de un beneficio arancelario, etc.; esto es, las medidas de intervención van referidas a posiciones arancelarias específicas. De ahí que las discrepancias que surgen entre la autoridad administrativa y el operador económico cuando aquélla realiza la actividad aplicativa de la norma interventora se refieran, muy frecuentemente, al presupuesto de su aplicación: su clasificación y denominación <<arancelaria>>."

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

123 GALERA RODRIGO, Susana. *Derecho Aduanero Español y Comunitario*, Civitas, Madrid, 1995.

Conclusiones

Los artículos 6° y 7° de la Ley Orgánica de Aduanas expresan sin lugar a dudas la competencia de la autoridad aduanera para intervenir sobre los bienes, autorizar o impedir su desaduanamiento, ejercer los privilegios fiscales, determinar los tributos exigibles, aplicar las sanciones procedentes y en general ejercer los controles previstos en la legislación aduanera nacional. Todo ello debe entenderse de conformidad con lo expresado en el artículo 1° ejusdem.

El artículo 19 de la Ley, establece sin lugar a duda alguna en su parte in fine que la *"aplicación del régimen jurídico correspondiente a los cargamentos y a su desaduanamiento serán competencia exclusiva de la autoridad aduanera"*, es decir, ninguna otra autoridad dentro o fuera de la zona primaria tiene competencia en lo atinente al precepto legal expresado.

El procedimiento mediante el cual la Administración Aduanera verifica el cumplimiento de las obligaciones con motivo de las operaciones es el Reconocimiento, establecido en el Capítulo III de la LOA.

En razón de la brevedad de este trabajo, se omite el análisis de las implicancias que resultan de la presentación a la Aduana, como sustento del origen declarado, de certificados falsos, adulterados o forjados, no validados (sic) por el órgano o funcionario autorizado, o validados por estos de manera irregular, en convivencia o no con el declarante[124].

Por otra parte, es clara la competencia indubitable de la Aduana para intervenir sobre los bienes puestos bajo su potestad a objeto de exigir el cumplimiento de la normativa legal aplicable, la cual por reserva legal, está bajo su tutela. La determinación del origen está sujeta al principio de la legalidad, el cual es el presupuesto de derecho que condiciona el ejercicio del poder.

---

[124] Artículo 20, numeral 4., Ley sobre el Delito de Contrabando, Gaceta Oficial N° 6.017 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2.010.

En materia de origen es fundamental tener presente que:

1. En el marco de los Acuerdos y Convenios Internacionales vigentes, es legítimo imponer como consecuencia de la política comercial y de integración, el requisito de Certificados de Origen preferenciales y no preferenciales a la importación de mercancías.

2. Los actos administrativos de carácter general que normen la materia, deben dar cumplimiento en un todo, a las normas y conductas señaladas en los convenios internacionales y no podrán ser convertidos en barreras y obstáculos al comercio legítimo.

3. Dichos actos deberán estar amparados por el ejercicio de competencias administrativas, respetando en especial las que corresponden a la administración aduanera, desarrolladas en su Ley Orgánica.

4. La aplicación de la legislación aduanera es competencia reservada de los funcionarios aduaneros que la Ley señala.

La necesaria estandarización de las normas de origen debe orientarse hacia el objetivo que los Certificados cumplan los supuestos de veracidad, exactitud e integridad, al hilo de ello vale la pena citar lo expresado por Stevadeordal y Suominen[125]: La Ronda de Doha de negociaciones comerciales deben proporcionar el impulso de la OMC a fin de culminar la tarea de armonizar normas de origen no preferencial-y también a impulsar los acuerdos multilaterales para empezar el proceso de armonización *de jure* de las normas de origen preferenciales. Una más, aunque tal vez más lejana, la posibilidad sería establecer un mecanismo multilateral de seguimiento de la aplicación de las normas de origen preferencial con el fin de garantizar la transparencia

[125] STEVADEORDAL, Antonio y SUOMINEN, Kati. *Rules of Origin: A World Map*, preliminary draft, IADB, Washington DC, 2003. Documento en línea: http://www.pecc.org/publications/papers/trade-papers/4_ROO/1-estevadeoral.pdf

de las normas de origen y reducir al mínimo su uso con fines de distribución.

El derecho y la economía tienen una doble incidencia en el origen de las mercancías. La Aduana, en el ejercicio de su potestad interviene en el proceso de verificación de la Declaración; el sphaguetti bowl, por una parte, en la madeja de líneas cruzadas de negociaciones comerciales, mediante las cuales se otorgan beneficios arancelarios, económicos, basados en el origen de las mercancías, y por la otra, cuando se establecen medidas comerciales a objeto de evitar manipulaciones y prácticas comerciales desleales que perforan el Arancel. Lo que expresa Veljanovsky, sin duda alguna ratifica el presupuesto señalado. Concluye señalando: *"Las leyes existen para un propósito, no son fines en sí mismos. Buscan guiar, controlar, impedir y castigar. En consecuencia el estudio de la ley debe, casi por definición, ser ampliado para incluir una comprensión de su justificación y efectos. La Economía ha establecido un enfoque para examinar la justificación y efectos de la ley, más allá de lo que puede ser posible por un enfoque jurídico tradicional."*[126].

Se ha expresado la relevancia del origen no solo en materia aduanera, sino sus incidencias en el IVA y en los precios de transferencia para fines del ISLR; se ha alertado acerca de la posible influencia de las vinculaciones entre compradores y vendedores. No está de más tener presente lo que señala Al Najjari, por la importancia que tiene a los efectos específicos de la Aduana:

"El nacimiento de la obligación jurídica aduanera - que en cualquier caso siempre surge como resultado de una declaración y no siempre necesariamente como consecuencia de una deuda tributaria aduanera - surge sólo bajo las condiciones del Art. 4 del Código Aduanero ya mencionado, en función del vínculo aduanero que afecta las mercancías y la existencia de medidas comunitarias (aranceles) a la importación, o a la exportación. La eventual obligación aduanera es de naturaleza estrictamente pecuniaria, es la consecuencia de una relación jurídica

126 VELJANOVSKY, Cento. *The Economics of Law*. The Institute of Economic Affairs, IEA, Westminster, 2nd Edition, London, 2006.

aduanera instaurada entre el declarante y las autoridades de la administración financiera y tiene la naturaleza jurídica de una obligación legal propter rem."[127].

Bibliografía

Documentos impresos

Al Najjari, Di Nadjat. "Le regole doganali di origine delle merci e i prezzi di trasferimento intercompany: quali relazioni?". Fiscalitá Internazionale. Diritto Tributario Internazionale. Luglio-Agosto 2008.

Bangladesh Enterprise Institute. "A Review of History, Doha Mandate and stage of current negotiations. Rules of Origin". March 2004.

Bhagwati, Jhagdish. "U.S. Trade Policy: The Infatuation with Free Trade Agreements". paper, 1995.

Libros

ALAIS, Félix Horacio. "Los principios del derecho aduanero." Marcial Pons, Argentina, 2008.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. "Tributos al Comercio Exterior". Editorial Aveledo Perrot, Bs.As. 2011.

CAMARGO G., Juan Manuel. "El Derecho Aduanero Colombiano". Legis Colombia, 2009.

LÓPEZ, Nicolás. Acuerdo sobre Normas de Origen, Boletín Económico del ICE, Número Especial (N° 2409) Madrid, 1994.

GALERA RODRIGO, Susana. Derecho Aduanero Español y Comunitario, Civitas, Madrid, 1995.

RAPOSO De Medeiros, Eduardo. "Evolução e Tendencias da Integração Econômica Regional". Librería Petrony Editores, Lisboa, 2008.

TOSI, Jorge Luis. "Derecho Comunitario Aduanero". Editorial Ciudad Argentina, Bs.As., 2002.

---

127 AL NAJJARI, Di Nadjat. *Le regole doganali di origine delle merci e i prezzi di trasferimento intercompany: quali relazioni?*. Fiscalitá Internazionale. Diritto Tributario Internazionale. Luglio-Agosto 2008.

VELJANOVSKY, Cento. "The Economics of Law". The Institute of Economic Affairs, IEA, Westminster, 2nd Edition, London, 2006.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. Glossary of International Customs Terms. Brussels, 2011.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. "International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs procedures (Kyoto Convention)". Customs Co-operation Council, Brussels, 1973.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. "International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs procedures (Revised Kyoto Convention)". Customs Co-operation Council, Brussels, 1999.

Legislación

Arancel de Aduanas, Decreto N° 3.679, Gaceta Oficial N° 5.774 Extraordinario de fecha 28-06-2005.

Ley sobre el Delito de Contrabando, Gaceta Oficial N° 6.017 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2.010.

Resolución Conjunta Ministerio de Finanzas N° 1195 - Ministerio de la Producción y el Comercio N° 452 del 28-10-2002. G.O. 37.559 de fecha 30-10-2002.

Artículos en línea

RADU, Ghenadie. "L'origine des marchandises: un élément controversé des échanges commerciaux internationaux". Université Pierre-Mendés-France, Grenoble 2, 2007.

Disponible en Web :

<http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/00/16/56/36/PDF/THESE_Ghenadie_RADU_22_juin_2007.pdf>

STEVADEORDAL, Antonio - SUOMINEN, Kati. "Rules of Origin: A World Map", preliminary draft, IADB, Washington DC, 2003. Documento en línea: http://www.pecc.org/publications/papers/trade-papers/4_ROO/1-estevadeoral.pdf

Auxiliares de la Administración Aduanera. Obligaciones y Limitación de Responsabilidad

Carlos Alberto Vasquez Oropeza*

Auxiliares de la Administración Aduanera.

I. Introducción

A través del presente trabajo estudiaremos de manera detallada la importante función de los **Auxiliares de la Administración Aduanera en Venezuela**, su regulación jurídica y limitaciones y todo lo relativo al cumplimiento de las formalidades y requisitos de fondo que han de cumplir ante la Administración Aduanera y Tributaria.

A medida que Venezuela se ha ido integrando a los distintos Acuerdos y Tratados en materia de Comercio Internacional mayor ha sido la necesidad de regular y a la vez dar apertura a las distintas sociedades mercantiles y personas naturales que se dedican a la actividad aduanera.

Los Auxiliares de la Administración Aduanera básicamente son **los Agentes de Aduana, las Empresas de Almacenamiento y Depósito Aduanero, Almacenes Generales de Depósito, Mensajería Internacional, Consolidación de Carga, Transportistas, Almacenes Libres de Impuesto o Duty Free Shops, Laboratorios Habilitados,** los cuales deberán estar inscritos en los registros correspondientes autorizados para actuar ante la Administración Aduanera.

Como se observa existe una amplia variedad de entidades que intervienen en esa actividad de intermediación que es el comercio internacional, tráfico de mercancías y actividad aduanera en general.

* Abogado Egresado de La Universidad de Carabobo 1991. Especialización en Derecho Tributario UCV 1996. Diplomado en Derecho Aduanero Universidad Javeriana 2009 Bogotá Colombia.

Nuestro objetivo será definir a todos y cada uno de estos auxiliares, sus **obligaciones y limitación de responsabilidad.**

II. Definiciones

De inmediato pasamos a definir cada uno de los Auxiliares de la Administración Aduanera:

Agentes de Aduanas: De ordinario en Venezuela se conoce a los Agentes de Aduanas como: ***"una Persona Natural o Jurídica debidamente autorizada para tramitar ante una Oficina Aduanera, en nombre y por cuenta de aquél que contrata sus servicios, cualquier operación o actividad aduanera.***

No puede ser consignatario aceptante ni embarcador de mercancías salvo que actúe por cuenta y en nombre propio[128].

En Argentina se define como *"...la persona de existencia visible que en las condiciones previstas en este Código, realiza en nombre de otros en el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación..."*

En Costa Rica el Agente Aduanero es el profesional auxiliar de la función pública autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar en su carácter de persona natural con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en la **prestación habitual de servicios a terceros, en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras.**

En Bolivia se les denomina **Agencias Despachantes** de Aduanas y podrán constituirse bajo las formas jurídicas reconocidas por el Código de Comercio (de ese país) a objeto de desarrollar servicios relacionados con el despacho de mercancías.

Debe destacarse que las agencias aduanales ***"...son asociaciones parciales de profesionales dedicados a la misma labor, lo***

[128] SENIAT. GLOSARIO ADUANERO TRIBUTARIO. Oficina de Información y Comunicación. Caracas, 2010.

que no quita la responsabilidad individual del despachante que actúa en determinada destinación, siendo el representante legal de una agencia, obligatoriamente un despachante... "[129].

En opinión de Carlos Asuaje Sequera debe destacarse que el Agente de Aduanas no esta ejerciendo un mandato mercantil, pues ha sostenido reiteradamente la jurisprudencia que para que el mandato sea comercial se requiere que éste haya sido concebido para la realización de un acto esencialmente mercantil, "... *esto es para que represente al mandante en uno de los actos objetivos o subjetivos de comercio estipulados en los artículos 2 y 3 del Código de Comercio. Además, cabe resaltar, aun cuando parezca obvio, que los actos que realiza el agente de aduanas ante la oficina aduanera* ***no son de comercio...*** "[130].

Adicionalmente, debemos destacar que el usuario del servicio de aduanero confiere al agente de de aduanas *"una red de obligaciones y derechos mutuos..."* según el mismo Asuaje Sequera y que se analizarán más adelante.

El denominador común en las definiciones anteriores es que:

a. Se trata de una persona física.

b. Que actúa en nombre de otro.

c. Que realiza todas las operaciones suficientes para la destinación de la mercancía bien sea a la importación o exportación.

En todo caso el Agente de Aduanas deberá demostrar **fehacientemente** que actúa en nombre de otro, bien sea con poder general o especial **o con endoso en procuración de la destinación correspondiente.**

---

[129] TOSI, Jorge L. *Diccionario Aduanero.* Valletta Ediciones. Buenos Aires. 2006

[130] ASUAJE, Carlos. *Derecho Aduanero.* Carlos Asuaje Sequera Ediciones. 2ª Edición. Caracas. 2002.

Esta figura del Endoso en Procuración está prevista en el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas Relativo al Sistema Aduanero Automatizado en su **artículo 6** en los siguientes términos:

ENDOSO EN PROCURACIÓN O REPRESENTACIÓN:

Acto único mediante el cual el documento de transporte con la firma y fecha al dorso o respaldo del mismo, es entregado por el consignatario de la mercancía o su representante legal a un **agente de aduana** con el fin de que éste realice, **en nombre y por cuenta de aquel,** exclusivamente los trámites inherentes al desaduanamiento de las mercancías sin que ello implique la transferencia de propiedad de las mismas.

Empresas de Almacenamiento y Depósito Aduanero:

Son aquellas empresas que poseen lugares destinados al almacenamiento o depósito de mercancías de importación o exportación que siendo administrado por un organismo público o privado o un particular ***requiere de la autorización oficial correspondiente.***

Almacenes Generales de Depósito:

Son aquellos que tienen por objeto la guarda y conservación de toda clase de productos y la expedición de **certificados de depósito o bonos de prenda.** En Venezuela están considerados como un Régimen Aduanero Especial.

Agentes de Mensajería Internacional *Courier:*

Se definen como personas jurídicas legalme4nte establecidas o representadas en el país **responsables de la organización y ejecución del servicio de la Mensajería Internacional *Courier*** las cuales actuarán como principal, no como agente del expedidor ni en representación de los porteadores que participen en las operaciones de **Mensajería Internacional *Courier,*** asumiendo las responsabilidades del contrato.

Consolidadores de Carga Internacional: Son aquellas empresas que siendo un operador **distinto del porteador transporta en el vehículo de éste, carga en forma agrupada bajo su propio nombre y responsabilidad destinada a uno o mas consignatarios finales.**

Transportistas: Son aquellos que efectivamente realizan transporte. El porteador utiliza transporte para cump0lir su función. Es práctica común en el comercio internacional que una misma persona realice ambas funciones.

Almacenes Libres de Impuesto o Duty Free Shops: Son locales autorizados por la Administración Aduanera ubicados en los aeropuertos internacionales para almacenar y vender mercancías nacionales o extranjeras **con exoneración del pago de tributos aduaneros a los viajeros que salen del país.**

En Venezuela están previstos y definidos en el artículo 98 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas sobre Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Aduaneros Especiales.

En Venezuela estos Almanecenes tienen la naturaleza jurídica de ***régimen mediante el cual se autoriza a los establecimientos comerciales ubicados en las zonas primarias de las aduanas localizadas en puertos y aeropuertos internacionales, a depositar determinadas mercancías nacionales y extranjeras, exclusivamente para ser expedidas a aquellas personas que están de tránsito en el país, o que vayan a entrar o salir del mismo en calidad de pasajeros, formando parte de su equipaje acompañado.***

Laboratorios Habilitados: Están calificados como auxiliares de la Administración Aduanera en el artículo 145 de la Ley Orgánica de Aduanas y le exige el requisito d fondo de registrarse ante la Administración Aduanera.

En una definición muy amplia podría definirse como aquellos lugares autorizados por la Administración Aduanera a los fines determinar la naturaleza de algunas mercancías con el objeto de clasificarlas arancelariamente.

En Venezuela aun la Administración Aduanera no cuenta con sus propios laboratorios sin embargo ha autorizado alguno con fines aduaneros.

III. Obligaciones y limitación de responsabilidad agentes de aduanas

Antes de enunciar las distintas obligaciones del Agente de Aduanas se hace menester destacar que previamente las personas naturales o jurídicas que pretendan ostentar la condición de agentes de aduanas deben cumplir con una serie de formalidades, trámites y procedimientos e igualmente se requieren una serie de conocimientos muy especializados en las áreas de legislación, valoración de mercancía y técnica arancelaria.

En líneas generales quien pretenda ser autorizado como agente de aduanas ante el Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, específicamente en la Gerencia de Regimenes Aduaneros del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Los agentes de aduanas no podrán ser consignatarios aceptantes ni embarcadores de mercancías, salvo que actúen por cuenta y en nombre propio.

La principal obligación del Agente de Aduanas es *"...responder ante la Administración Aduanera y ante su mandante por las infracciones cometidas a la normativa aduanera derivadas de su acción u omisión dolosa o culposa en el ejercicio de sus funciones..."*[131]

Mas que obligaciones nos luce oportuno mencionar que el legislador ha sido sumamente exigente en cuanto los requisitos que deben llenar tanto las personas naturales como jurídicas para desempeñarse como Agente de Aduanas.

---

[131] Ley Orgánica de Aduanas. Artículo 6, ultimo aparte.

En este sentido, el artículo 36 de la Ley Orgánica de Aduanas es claro al señalar que "*... **La autorización para actuar como Agente de Aduana será otorgada a solicitud de parte interesada previo cumplimiento de los siguientes requisitos:***

1. *Ser venezolano.*
2. *Ser mayor de edad y gozar del pleno ejercicio de sus derechos.*
3. *Egresado de Universidad o Instituto de Educación Superior, inscrito en el Ministerio del Poder Popular para la Educación Superior, y haber aprobado estudios vinculados directamente con la materia aduanera. El reglamento establecerá las condiciones de homologación;*
4. *No ser funcionario o empleado público ni militar en ejercicio activo;*
5. *No haber prestado servicio en la Administración Aduanera durante el año anterior a la solicitud; y*
6. *No tener parentesco hasta el cuarto grado de consaguinidad o segundo de afinidad con los funcionarios que representan al Tesoro Nacional en la respectiva aduana;*
7. *Haber aprobado concurso de conocimientos, según lo establezca el Reglamento;*

Cualquier otro requisito que establezca el Reglamento.

Al igual que el ejercicio del mandato en materia civil el Agente de Aduanas está obligado a comportarse o adoptar **la conducta de un buen padre de familia en el ejercicio de su función.**

Al menos existe la obligación legal a cargo de la Administración Aduanera de evaluar anualmente a las personas autorizadas para actuar como agente de aduanas, conforme a las normas establecidas en el Reglamento, a fin de verificar que mantienen las mismas condiciones que dieron lugar a la autorización. **De no mantenerse tales condiciones la autorización será revocada.**

Una obligación de suma importancia para los Agentes de Aduanas es la que tiene que ver con *"...mantener en su nómina una o más personas naturales autorizadas a la vez, como agentes de aduanas, conforme a la normativa legal vigente y según lo disponga el Reglamento.*

Contenido de la Autorización para actuar como Agente de Aduana:

1.- debe indicar las operaciones aduaneras sobre las cuales se podrá actuar

2.- Si tiene carácter Temporal o Permanente.

3.- Autoridades ante las que puede gestionar.

4.- Cualquier otra circunstancia que señale el Reglamento.

Revocación o Suspensión de la Autorización para actuar como Agente de Aduanas.

Dentro del tema que estamos estudiando se hace menester señalar que la Autorización para actuar como Agente de Aduanas **puede ser revocada definitivamente o suspendida hasta por un (1) año** cuando a juicio del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de Finanzas **concurran circunstancias que lo justifiquen o cuando hayan desaparecido alguna de las condiciones que debieron tomarse en cuenta para otorgarla.**

Debe señalarse que la responsabilidad del Agente de Aduanas está limitada a aquellas operaciones para las que fue autorizado y este sentido tiene a su cargo el cumplimiento de las normas aduaneras y cumplimiento de formalidades ante la Administración Aduanera.

Empresas de Almacenamiento y Deposito Aduanero.

El Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Aduaneros Especiales es claro al establecer en su artículo 71 que las *"...autorizaciones para constituir almacenes o depósi-*

tos de los contemplados en el presente Capitulo sólo podrán ser solicitadas por personas jurídicas domiciliadas en el país cuyo capital pagado no sea menor de diez millones de bolívares (Bs. 10.000.000,00)[132]*, cuando se trate de los referidos en las letras a) y b) del artículo anterior*[133]*, y de cinco millones de bolívares (Bs. 5000.000,00)*[134] *cuando se trate de los previstos en la letra c) del mismo artículo... "*[135].

Como obligación principal para los almacenes o depósitos autorizados para operar *"...deberán cumplir con las condiciones, normas y procedimientos exigidos en leyes especiales en cuanto a la seguridad e higiene necesarios para la conservación de las mercancías..."*.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 73 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Aduaneros Especiales los interesados en obtener la autorización para constituir u operar almacén o depósito, deberán presentar la respectiva solicitud ante la Gerencia de Regimenes Aduaneros de la Intendencia Nacional de Aduanas del SENIAT.

La responsabilidad de los Almacenes y Depósitos autorizados está básicamente dirigida a salvaguardar la mercancía que tienen en custodia tomando en cuenta que están siempre bajo potestad aduanera.

Laboratorios habilitados :

En teoría los laboratorios habilitados tienen a su cargo el examen cualitativo y/o cuantitativo de las mercaderías cuando así lo requiera su correcta clasificación arancelaria o su valoración.

---

132 Se refiere a la cantidad de diez mil bolívares fuertes (Bs.f 10.000,00)

133 Se refiere a depósitos Temporales y a Depósitos Aduaneros In Bond.

134 Se refiere a la cantidad de cinco mil bolívares fuertes (Bs.f 5.000,00)

135 Se refiere a los Almacenes Libres de Impuestos.

TEMA XIV

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Juan Korody*
Coordinador

SUMARIO

1. Reseña histórica. **1.1.** La Evolución de la Patente de Industria y Comercio en Venezuela. **2.** Sujetos pasivos. **2.1.** El contribuyente del Impuesto Municipal a las Actividades Económicas. **2.2.** Sujetos pasivos en su condición de responsables como agentes de retención. **3.** Hecho imponible y la Territorialidad. **3.1.** El Hecho Imponible. **3.2.** La Territorialidad. **4.** Base imponible. Exclusión y Deducciones. **4.1.** Introducción. **4.2.** Base y hecho imponible en el Impuesto sobre Actividades Económicas. **4.3.** Los ingresos brutos como base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. **4.3.1.** La situación antes de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. **4.3.2.** La base imponible en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. **4.3.2.1.** Efectivamente percibido. **4.3.2.2.** No sujeto a devolución (comisiones y préstamos). **4.3.2.3.** Habitual o regular. **4.3.2.4.** Derivado de actividad sujeta al impuesto (carácter mercantil de las actividades). **4.3.2.5.** Territorial. **4.4.** Exclusiones. **4.5.** Deducciones. **4.6.** Distribución de la base imponible. **4.7.** Acuerdos de distribución de ingresos. **4.8.** Criterios técnicos de atribución de ingresos. **4.9.** Reglas específicas de

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), con estudios de postgrado en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello.
Profesor del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP-UCAB) y *profesor invitado* en el postgrado de Derecho Financiero de la UCAB.
Es autor de múltiples trabajos en materia tributaria, constitucional y regulatoria, materias en las cuales ha centrado su carrera profesional. También ha sido ponente en diversas conferencias nacionales e internacionales.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y de la International Fiscal Association (IFA).
Socio del Escritorio Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck).

atribución de ingresos en el caso de ciertos servicios. **5.** Determinación del impuesto: Actividad Industrial, Comercial y de Servicios. **5.1.** Certeza jurídica y clasificación. **5.2.** La tarifa aplicable al caso de los industriales que venden en varios municipios. **6.** Casos especiales. **6.1.** Actividad de Hidrocarburos. **6.2.** Actividad de Telecomunicaciones. **6.3.** Actividad Bancaria.

1. Reseña histórica.

Diego Barboza*

Cuando se estudia el origen del Impuesto a las Actividades Económicas, tradicionalmente conocido como Patente de Industria y Comercio, la doctrina ubica dicho origen en la Edad Media[1], tal como apunta VILLEGAS:

---

* Abogado egresado de la Universidad Santa María con especialización en Derecho Administrativo, Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Técnico Superior Hacendista y Licenciado en Ciencias Fiscales.
Profesor de las cátedras de Derecho Aduanero y de Doctrina y Jurisprudencia Aduaneras en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Profesor de la cátedra de Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria en la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira. Profesor de Impuesto sobre la Renta y Código Orgánico Tributario en la Universidad Santa María y de la cátedra de Derecho Constitucional del Instituto Universitario de la Policía Metropolitana.
En su experiencia laboral también se ha desempeñado como Adjunto a la Superintendente Municipal de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Libertador, profesional Tributario adscrito a la Gerencia de Arancel de la Intendencia Nacional de Aduanas del SENIAT, Jefe de la División de Apoyo Jurídico de la Aduana Principal Aérea de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y Gerente General de Litigio de la Procuraduría General de la República, entre otros cargos.
Artículos publicados en la Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, en la Fundación Estudios de Derecho Administrativo y en la Revista de Derecho Público.

[1] Tiempo histórico ubicado entre los años 476 de nuestra era, que inicia con la caída del Imperio Romano (de Occidente) hasta el año de 1453 con la caída de Constantinopla, capital del Imperio Bizantino, por los Otomanos. Esta época a su vez es dividida entre Alta Edad Media y Baja Edad Media, comprendida la primera entre los siglos V al X, mientras que la segunda abarca desde el siglo XI hasta el XV.

> "El origen del impuesto que grava las actividades ejercitadas con ánimo de lucro se remonta a la edad medieval. En estos tiempos, los señores feudales o los soberanos otorgaban una carta-patente -así se denominaba-, que consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya fuese un comercio, una industria o un oficio. Como recuerda Jarach, hasta el corso armado en los mares poseía esta autorización (*Curso de derecho tributario*, t. 2, p. 356). Esta carta patente se consideraba una verdadera tasa, ya que era la contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir que el vasallo realizara sus actividades. En tiempos modernos este concepto ha cambiado totalmente, y se considera que el ejercicio de cualquier actividad lícita es libre, y está constitucionalmente protegida (art. 14, Const. nacional). Este tributo deja, entonces, de ser una tasa por un servicio que presta el amo para permitir que se ejerza una actividad, y se transforma en un impuesto que se paga en virtud de la capacidad económica demostrada por el ejercicio de cierto tipo de oficio, actividad o profesión que normalmente produce lucro"[2].

A pesar de esta afirmación tan general, una mirada atenta nos permite inferir que tal origen no sólo resulta difícil de precisar por aquellos tiempos, sino que la propia naturaleza de este gravamen impide hacer la necesaria distinción de los diferentes regimenes que se desarrollaron en toda la Europa Occidental.

Ciertamente, tal como didácticamente lo explica WEBER, el señorío medieval fue sumamente variado no sólo entre oriente y occidente, sino incluso a lo largo de la misma Europa, llegándose a presentar regímenes fiscales también claramente diferenciados:

---

[2] VILLEGAS, Héctor Belisario: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* 8va Edic. Edit. Astrea. Buenos Aires. 2002. Pp.876.

> "la propiedad señorial puede tener también, sin embargo, raíces fiscales cuando se estructura un sistema de impuestos y servicios del Estado, hallándose condicionada entonces a dos posibilidades. Unas veces existió una economía propia centralizada del príncipe, en la que los funcionarios no ejercían control sobre los medios de explotación administrativa, de manera que nadie, fuera del príncipe, detentaba el poder político; otras veces se practicó un régimen de apropiación estamental por parte de los funcionarios administrativos, cuando, además de la explotación directa del príncipe, había otras explotaciones intermedias de sus vasallos, arrendatarios de tributos o funcionarios, a los cuales el señor había encomendado la tierra, con tal de que subvinieran con medios propios a los gastos de la administración"[3].

Asimismo, los gravámenes que podían cobrar los señores territoriales bien podían tomar diferentes formas, tan variadas, como feudos existiesen. Así, WEBER afirma: "*Como cuarta y última forma de utilización de los ingresos del imperante encontramos su traspaso a los régulos o señores territoriales. De este modo el príncipe se ahorra una organización administrativa propia, encomendando la percepción de tributos y, eventualmente, también, el reclutamiento militar a poderes ya existentes, de carácter privado*"[4].

Siendo que para la época, a pesar de haberse ya aprobado la Carta Magna (año 1215 de nuestra era) en Inglaterra, era en el resto de Europa desconocido el principio de legalidad, lo cual le daba amplia cancha a los señores territoriales para exigir cualquier tipo de tributo, incluso pagadero en servicios personales.

Tal como lo señala el profesor MIZRACHI, cuyo apreciación nos parece bastante acertada, la afirmación de VILLEGAS, quien

---

[3] WEBER, Max: *Historia Económica General*. 3era Edic. Fondo de Cultura Económica. México. 2011. Pp.93.

[4] *Idem*. Pp.97.

sigue a JARACH, parece derivar de una confusión entre el sentido tradicional de esa palabra, y la nueva acepción que aparece en Francia en 1791, utilizada por la Asamblea Nacional para designar un impuesto directo, que sustituía a otro impuesto directo del "ancien régime"[5].

En tal sentido, afirma el profesor MIZRACHI lo siguiente:

> "La Ley sobre 'Contribution des Patentes' (02-03-1791) no creó un nuevo impuesto, sino una nueva técnica tributaria, -la determinación por indicios objetivos- para establecer la cuantía de uno de los existentes para aquella fecha: la *'taille* (sisa o accisa) *personnelle'*, que pesaba sobre el tercer estado, pues la nobleza y el clero no estaban gravados. (...) En Francia, durante el antiguo régimen, existían tanto impuestos directos como indirectos, algunos de los cuales lograron perdurar. Entre los directos, la 'taille (sisa o accisa) personnelle' que gravaba las rentas de la tierra laborable, de la industria, el comercio y los oficios; y la 'taille réele', percibida sobre las tierras de labor, según el catastro"[6].

No debería haber dudas que durante la Edad Media no podía conocerse ningún tipo de impuesto que gravara en forma directa el ejercicio de las actividades industriales o comerciales por la sencilla razón que la industria sólo era ejercida, al menos en Europa Occidental, en beneficio del señor territorial, quien se apropiaba del producto terminado a cambio de un salario que podía pagarse en especie a favor de los siervos, (así al menos ocurría en Alemania, Francia y parte de Italia) o, posteriormente, con la fortaleza que adquirieron los gremios de artesanos, éstos terminaron, por diferentes vías, de expropiar a los señores feudales.

---

[5] MIZRACHI, Ezra: *Notas sobre el Origen y la Naturaleza de la Patente de Industria y Comercio*, en Temas de Tributación Municipal. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2005. Pp. 231.

[6] *Idem*. Pp.232.

En efecto, afirma WEBER:

> "Los gremios son, por lo tanto, en su origen, organizaciones oficiales del señor territorial de una ciudad *(magisteria)*. Viene luego como tercera etapa la de las coligaciones gremiales. Los artesanos, unidos en esta organización de derecho curtense, se asocian y se emancipan económicamente en cuanto han ganado dinero produciendo para el mercado. Iníciase la lucha por el mercado y por la autonomía; los triunfos de los gremios son cada vez mayores, y gracias al juego de la economía monetaria el señor territorial acaba por ser expropiado"[7].

Consciente de la dificultad que se presenta al realizar generalizaciones para toda la Europa Occidental, el propio WEBER advierte que esta tesis no puede ser tomada en bloque, en virtud de las particularidades que presentaba cada región. Sin embargo, sí resulta de suma importancia conocer la evolución de la industria a los fines de desentrañar la posibilidad de gravamen que tenían los señores territoriales sobre los artesanos, quienes eran los verdaderos industriales para la época.

Por ello, haciendo la salvedad que hace el autor citado, entre los señores territoriales y los señores jurisdiccionales, (aquellos del feudo, éstos de la ciudad, aunque ambos con similares poderes) no cabe duda que los gravámenes que se establecieron hasta bien entrada la baja edad media no podían asimilarse, ni siquiera en sus aspectos más esenciales, al conocido impuesto de patente de industria y comercio, con las características que lo hemos conocido durante la Edad Contemporánea[8].

Tal como explica PIRENNE, los industriales, más que contribuyentes, cuando efectivamente estaban agremiados y no ejercían el comercio al menudeo, gozaban de la más amplia protección de los poderes públicos, a quienes sin duda alguna convenía

---

[7] WEBER. *Ob cit.* Pp. 172.

[8] La cual abarca desde la Revolución Francesa en 1789, hasta nuestros días.

tener bajo su control y así evitar cualquier tipo de boicots, lo cual representaba un peligroso atentado a la estabilidad de la villa[9].

Habiendo descartado el origen de este impuesto durante la edad media, sí podemos considerar como el antecedente más remoto la Ley Francesa de 2 de marzo de 1791, conocida como contribución de patentes. Así, explica BREWER CARÍAS:

> "El origen de este tributo, tal como lo señala Albi, es evidente que ha de buscarse en Francia. Establecido por la Revolución en provecho del Estado, subsistió en dicho país hasta 1917, recayendo sobre las patentes recargos adicionales en beneficio de los Municipios[10]. La *Contribución de patentes* sirvió de modelo a la mayoría de los países europeos. Fue introducida en España en 1845, y en Italia la patente industrial y comercial es utilizada de modo directo por los municipios. Así también, la contribución industrial francesa fue modelo de reformas fiscales de tipo municipal en casi todos los países latinoamericanos.
>
> Ahora bien, la Revolución francesa implantó el principio de libertad industrial. Todo ciudadano francés podía dedicarse libremente al ejercicio de una industria, sin sujetarse a otro requisito que la *adquisición de una patente* exigible todos los años. En relación a esta 'patente', Gabriel Franco señala que el requisito de este permiso 'fue sólo un pretexto para abrir una nueva fuente de ingresos, hasta el punto de que exigía una suma fija, independientemente de la importancia

[9] PIRENNE, Henri: *Historia Económica y Social de la Edad Media*. Fondo de Cultura Económica. México. 1975. Pp. 134.

[10] Debemos Aclarar que en Francia, los municipios son llamados "Comunas". Fueron creadas por la ley de 14 de diciembre de 1789 para unificar la organización territorial del país que, bajo el Antiguo Régimen, era dividido en parroquias, villas y aldeas. Cfr. JULIEN-LAFERRIÉRE, Francois: *El Poder Público Municipal y Local en Francia. Evolución y realidad contemporánea en el Derecho Municipal*, en Derecho Municipal Comparado. Edic. Liber. Caracas. 2009. Pp. 105.

de las industrias, y más tarde se transforma en un impuesto conducente a gravar la capacidad tributaria, utilizando ciertas señales o signos"[11].

Sin duda que este es el antecedente más cercano con el moderno impuesto a las actividades económicas, conocida antes como patente de industria y comercio, partiendo sin embargo, de manifestaciones de riqueza exteriores y alejando cualquier posibilidad de arbitrariedad por parte del funcionario recaudador.

Tal como afirma el Profesor MIZRACHI, siguiendo a MEISEL, "El impuesto francés a actividades lucrativas (contribution des patentes), ejemplo para numerosos gravámenes, renuncia conscientemente a fijar el rendimiento por declaraciones; trata de averiguar la base impositiva según características externas (clase de actividad, importancia de la localidad, cantidad de empleados, etc.). Precisamente la suerte de esta ley con más de treinta reformas durante un siglo, demuestra la imposibilidad de una justa gravación sobre la base de un sistema por exteriorizaciones (sisteme indiciaire). En general cabe decir: en todos los países en donde existen impuestos objetivos se reemplaza poco a poco la imposición por indicios con una imposición sobre la base de verdaderos beneficios"[12].

1.1. La Evolución de la Patente de Industria y Comercio en Venezuela

Como acertadamente señala VILLEGAS, siguiendo a Orduña, cuando la Corona de Castilla organizó la administración de las Indias, en los albores de la Edad Moderna, implantó en estos territorios el mismo régimen municipal que tenían sus antiguas ciudades. En los municipios americanos, como en los de la Metrópoli, el Derecho de la época reconocía la existencia de Cabildos

[11] BREWER CARÍAS, Allan: *Comentarios sobre el Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio.* Revista de Derecho Público No. 6. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 1983. Pp.200-1.

[12] MIZRACHI, Ezra: *La Patente de Industria y Comercio.* FUNEDA. Caracas. 1998. Pp.14.

Abiertos, a los que concurrían todos los vecinos del lugar y Cabildos Cerrados u Ordinarios, en los que participaban únicamente los regidores y demás magistrados municipales. Así se inició el traspaso a América de la institución municipal[13].

Por su parte, las especiales condiciones que separaban a América de la Metrópoli, influyeron a su vez para que estos Cabildos se diferenciaran, "pues si los de la metrópoli tenían que soportar el intervencionismo, en América tuvieron que defender en múltiples ocasiones los intereses del común frente a las intromisiones y abusos de las altas autoridades coloniales y la ambición de los representantes del mercantilismo[14].

Sin embargo, a pesar del conocimiento que se tenía en nuestras tierras de la institución municipal[15], en Venezuela, el antecedente más lejano que se conoce del tributo de patente de industria y comercio, puede encontrarse en la Ley de 30 de septiembre de 1821, la cual creó una contribución directa sobre las rentas o ganancias de los ciudadanos, equivalente a una décima parte de la rentabilidad de la fuente: el 5% del valor actual de las tierras y plantaciones, así como de los muebles productivos, semovientes y de los capitales empleados en minas, manufacturas y otros objetos semejantes (artículo 3 y 5); en tanto que a los capitales que se giran en el comercio se le asigna una rentabilidad del 6% anual. Para las casas o edificios, la base de cálculo era el monto

[13] VILLEGAS MORENO, José Luis: *Doscientos Años de Municipalismo.* Universidad Católica del Táchira. FUNEDA. Caracas. 2010. Pp.21.

[14] VILLEGAS MORENO: Ob. cit. Pp.21.

[15] Como nota interesante debemos destacar que aún antes de 1821, Adriana VIGILANZA afirma que existía un antecedente histórico del tributo mencionado, establecido en la Constitución de la Provincia de Caracas del año 1812, "Esto denota el hecho de que el sustento para los tributos que cobraban los Municipios, antes de que les fueran reconocidos por una ley nacional o por la Constitución de la República, pudo encontrarse en las Constituciones provinciales (hoy 'estadales'). Por supuesto, esto sería consecuencia lógica de la adopción de la forma federal de Gobierno que consagró la Constitución de 1811". Cfr. *La Federación Descentralizada. Mitos y Realidades en el Reparto de Tributos y Otros Ingresos entre los Entes Político Territoriales en Venezuela.* Los Ángeles Editores. Estado Zulia. 2010. Pp.174.

del arrendamiento que paguen o deban pagar en los lugares en que existen (artículo 4). Eran gravados igualmente las rentas o sueldos fijos o el producto de la industria de los individuos, a partir de 150 pesos anuales, con una tasa de 2% hasta 1000 pesos, y el 3% sobre el excedente[16].

Cabe destacar que la Carta Magna sancionada por el Congreso de Angostura el 11 de agosto de 1819, en su Título 2, al prescribir la División Político Territorial de la República, sólo alcanzaba a las Provincias, las cuales a su vez se dividían en Departamentos y Parroquias. Los Municipios no estaban previstos como unidad política primaria de la organización nacional, tal como se conocían en el régimen colonial. Dicho texto constitucional estableció una República unitaria y centralista, debido a la pertinaz oposición del Libertador al sistema federal, sin embargo, su vigencia duró muy poco, pues la guerra continuó[17].

---

[16] MIZRACHI. *La Patente*. Ob. Cit. Pp.19-20. Por su parte, el Profesor Germán ACEDO PAYAREZ, en su bien documentado trabajo *Régimen Tributario Municipal Venezolano* (Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos No. 69. Caracas. 1999) indica que el antecedente más remoto aún de la Patente de Industria y Comercio podemos hallarlo en el documento denominado "Establecimiento y Real Instrucción de la Intendencia del Ejército y Real Hacienda de las Provincias de Venezuela", mandadas a cumplir por Real Cédula del 8 de diciembre de 1776, consagrando un tributo llamado Pulpería, sobre el cual hace el siguiente comentario: "El término 'pulpería' es definido como una tienda, generalmente de modestas proporciones, donde se expenden principalmente comestibles, bebidas y otros artículos. El término no posee connotaciones peyorativas como ocurre con 'tenducho'. No equivale a almacén ni a tienda. Tampoco a puesto (que se tiene en los mercados). El término 'pulpería', a su vez, identificaba a un 'impuesto' que constituía una 'patente' o 'permiso' que permitía ejercer la actividad comercial. Cfr. artículo 31 (ordinal 3*) de la Constitución". Destacado nuestro.

[17] BREWER CARIAS, Allan: *Las Constituciones de Venezuela. Estudio Preliminar*. Ediciones de la Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal. Instituto de Estudios de Administración Local y Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1985. Pp. 30. Asimismo, Bolívar afirmaba: "El sistema federal, bien que sea el más perfecto y más capaz de proporcionar la felicidad humana en sociedad, es, no obstante, el más opuesto a los intereses de nuestros nacientes estados". Cfr. Actas del Congreso de Angostura. Fundación Biblioteca Ayacucho. Pp. XI.

Tal como señala BREWER CARIAS, *"la distribución vertical efectiva no fue un principio que acompañó al nacimiento del Estado Liberal de Derecho, como sucedió con el principio de separación de poderes. Al contrario, puede decirse, que el Estado que emergió de la Revolución Francesa fue un Estado tan centralizado como el del Antiguo Régimen y paradójicamente constituyó el instrumento de la Revolución para la implantación de sus postulados: la eliminación de los privilegios y prerrogativas en manos de particulares mediante su transferencia al Estado, única forma de garantizar la igualdad propugnada por los postulados constitucionales"*[18].

Esta Ley de 30 de septiembre de 1821, sufrió posteriores reformas, debiendo destacar la del 4 de mayo de 1825, para facilitar el cobro de la contribución directa y del 13 de mayo de 1826, mediante la cual se pasó del sistema de valoración directa al método indiciario francés[19].

Luego de la separación de Colombia, la Ley de 14 de octubre de 1830, la cual establecía las rentas provinciales, mantuvo en vigencia la Ley de 1826. La Constitución de 1830, la primera sancionada luego de la separación de la Gran Colombia, es caracterizada como una Constitución centro-federal, la cual estableció en su artículo 5, que para la mejor administración del territorio, éste "se dividirá en provincias, cantones y parroquias, cuyos límites fijará la ley".

La Ley de 1826, fue posteriormente modificada el 27 de abril de 1839, el 5 de mayo de 1846 y, por último, el 25 de mayo de 1857, en la cual se atribuyó la Patente de Industria y Comercio a los Concejos, y reaparece una figura organizativa que perduraría hasta entrada la primera mitad de este siglo: La Junta de Clasificación, prevista en su artículo 9, a saber:

> "para clasificar las industrias y demás objetos sujetos a impuesto municipal, se formará una junta compuesta del Jefe Municipal, del Administrador y de uno o más vecinos de cada Parroquia del Cantón,

[18] *Idem.* Pp.38.

[19] MIZRACHI. *La Patente.* Ob. Cit. Pp.20.

nombrado por el Concejo. Para que tenga efecto la clasificación deberá ser aprobada por el Concejo"[20].

La Ley de Rentas Municipales fue modificada por la Ley Orgánica del Poder Municipal, de fecha 20 de enero de 1862. Esta Ley estableció en su artículo 14, como rentas municipales, "los derechos que imponen los Concejos, 1-. Sobre las industrias, artes y profesiones en ejercicio no exceptuados especialmente"[21].

Cabe destacar que en lugar del Municipio, desde 1904 se había dotado de autonomía municipal a los Distritos, éstos eran los autónomos, existiendo a nivel de los mismos, Municipalidades con dos órganos de actuación: los Concejos Municipales y los Prefectos. Los Municipios que existían, como División de los Distritos, no eran autónomos ni eran por tanto Municipios, en los términos de la Constitución. Esta situación perduró incluso hasta después de promulgada la Constitución de 1961, por la Disposición Transitoria Primera de dicho texto[22].

En efecto, la Constitución de 1904 estableció en su artículo 7, relativa a las Bases de la Unión, lo siguiente:

> "Los Estados que forman la Unión Venezolana son autónomos e iguales en entidad política conservan en toda su plenitud la soberanía no delegada en esta Constitución, y se obligan:
> (...)
> 3-. A reconocer, en sus respectivas Constituciones, la autonomía municipal de los Distritos y su independencia del Poder Político del Estado, en todo lo concerniente a su régimen económico y administrativo, y, en consecuencia, los Distritos podrán establecer sus sistema rentístico sujetándose a las disposiciones que contienen las Bases de la Unión números 10, 11, 12 y 13".

[20] *Idem.* Pp.23.

[21] *Idem.* Pp.23.

[22] BREWER CARIAS, Allan: *Instituciones Políticas y Constitucionales.* Tomo II. Universidad Católica del Táchira. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas - San Cristóbal. 1996. Pp. 589.

Es en la Constitución de 1947, "cuando por primera vez se empiezan a 'listar' tributos concretos para el nivel Municipal de Gobierno. Antes de eso, la tesis de la cual partían las normas Constitucionales que, como hemos visto, le asignaban 'autonomía' a los Municipios en lo concerniente a su régimen económico, haciéndolos sujetos en el ejercicio de esa 'autonomía' a las limitaciones de la *'Dormant Commerce Clause'*, se basaba en reconocer a los Municipios mucho más poder tributario, porque ese 'estilo' les permitía crear cualquier tributo, salvo los que violaran las referidas limitaciones o la atribución constitucional de un tributo en concreto a otro nivel de gobierno"[23].

Luego de promulgada la Constitución de 1961, la cual como se sabe se fundamentó en el texto Constitucional de 1947[24], se estableció como ingreso de los Municipios, un listado incluso superior a la Constitución de 1947. Sin embargo, por la confusa redacción de su artículo 31, ordinal 3*, se presentó la discusión referente a si el tributo previsto en dicho artículo era una tasa o un impuesto, lo cual habría traído consecuencias muy importantes si la jurisprudencia hubiese tomado el camino de la tasa, toda vez que los ingresos municipales se habrían visto astronómicamente mermados.

En efecto, la doctrina, analizando el contenido de este artículo señalaba que los Municipios podían cobrar una tasa por la autorización para ejercer la actividad lucrativa en el territorio del Municipio, asimismo, también podían gravar con un impuesto el ejercicio de dicha actividad lucrativa, por supuesto, con las limitaciones establecidas en la propia Constitución y en las leyes. En tal sentido, el Profesor RACHADELL, afirmaba:

---

[23] VIGILANZA. Ob. Cit. Pp.187.

[24] "La Comisión de Reforma Constitucional, como se dijo, se instaló el 2 de febrero de 1959 y en su segunda reunión el 23 de febrero de 1959 llegó a tres acuerdos básicos que orientaron la elaboración del Proyecto: En primer lugar, se acordó tomar como base de discusión, el texto de la Constitución de 1947 y de allí todas las semejanzas que existen entre el texto de 1947 y el de 1961". BREWER CARIAS. *Las Constituciones de Venezuela*. Ob. Cit. Pp.110.

> "Las personas que realizan actividades lucrativas (industriales, comerciales, financieras o de servicios) en jurisdicción de un Municipio deben cancelar, conforme a la Ordenanza correspondiente, por una parte, una tasa por la inscripción o la renovación en el padrón de contribuyentes del Municipio, llamada 'licencia', por la otra, un impuesto sobre las actividades lucrativas, el cual tiene normalmente como base imponible los ingresos brutos de los contribuyentes obtenidos por el ejercicio de dichas actividades. Este último tributo se llama Impuestos sobre Patente de Industria y Comercio. La expresión 'patente', según la acepción 9 en el diccionario de la Lengua Española, es el 'Documento expedido por la hacienda pública, que acredita haber satisfecho determinada persona la cantidad que la Ley exige para el ejercicio de algunas profesiones o industrias'. En Venezuela, el Municipio no autoriza el ejercicio de actividades lucrativas, pues lo hace la Constitución en el artículo 96, sino que constata el cumplimiento de los requisitos y condiciones contenidas en Leyes Nacionales y en Ordenanzas ('por razones de interés nacional') y cobra los tributos correspondientes"[25].

En este mismo sentido, BRICEÑO LEÓN sostiene que la "*Patente de Industria y Comercio tiene un carácter dual. Por una parte, es una autorización o licencia que otorga el municipio para el ejercicio de actividades comerciales o industriales dentro de su jurisdicción y, por otra, es en sí mismo, un impuesto causado por la práctica comercial o industrial en la correspondiente jurisdicción municipal*"[26].

Ciertamente, de la redacción del artículo 31, ordinal 3* de la Constitución de 1961, podía perfectamente entenderse que se

[25] RACHADELL, Manuel: *Aspectos Generales de los Ingresos Municipales*, en Tributación Municipal en Venezuela. Prohombre Editorial. Caracas. 1998. Pp.29.

[26] BRICEÑO LEÓN, Humberto: *El Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio en Venezuela*. Mc Graw Hill. Caracas. 1998. Pp.6.

trataba tanto de una tasa, o de un impuesto, como pacíficamente lo acordó la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, afirmando que "es jurisprudencia reiterada de este tribunal que el tributo municipal denominado Patente de Industria y Comercio no grava las ventas, ni los ingresos brutos, ni el capital, sino el ejercicio de una actividad lucrativa en jurisdicción de una Municipalidad..."[27].

2. Sujetos Pasivos

Juan Korody*

El estudio de los sujetos pasivos en el derecho tributario ha sido abordado de forma general en la parte correspondiente de esta obra, es por ello que sólo haremos una breve precisión introductoria de este aspecto para luego incorporar los elementos característicos del sujeto

Tenemos entonces, de acuerdo a lo estudiado, dos categorías de de sujetos pasivos, a saber: (i) los contribuyentes, como obligados directos y principales pues es en ellos donde se materializa el hecho generador positivizado en la norma legal y (ii) los responsables, lo cuales por el efecto de una ficción legal y a basados en el principio de colaboración y eficiencia y eficacia en la

[27] Vid, entre tantas sentencias, decisión de fecha 21 de junio de 1982, Caso: Dixie Cup de Venezuela.

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), con estudios de postgrado en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello.
Profesor del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP-UCAB) y profesor invitado en el postgrado de Derecho Financiero de la UCAB.
Es autor de múltiples trabajos en materia tributaria, constitucional y regulatoria, materias en las cuales ha centrado su carrera profesional. También ha sido ponente en diversas conferencias nacionales e internacionales.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y de la International Fiscal Association (IFA).
Socio del Escritorio Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck).

recaudación, la ley les reconoce a ciertos sujetos la condición de sustitutos en el cumplimiento de la obligación tributaria nacida en el contribuyente.

2.1. El contribuyente del Impuesto Municipal a las Actividades Económicas

La obligación tributaria en la ciencia del derecho tributario, tal como nos ha enseñado el maestro JARACH[28], comporta el análisis profundizado del hecho imponible o de la hipótesis de incidencia, entendiendo que el elemento subjetivo del hecho generador estará integrado por el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria.

Para identificar al sujeto pasivo contribuyente en el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IMAE), tenemos precisamente que analizar el hecho imponible de este tributo.

Siendo entonces que la hipótesis de incidencia del IMAE, tal como se estudiará en el punto que continúa, es el ejercicio lucrativo, habitual e independiente, en el espacio territorial de un municipio determinado, de una actividad económica, el sujeto pasivo de la obligación tributaria en este determinado impuesto será precisamente:

> *Aquél sujeto que dentro de los límites territoriales que correspondan a un determinado Municipio, ejerza de forma lucrativa, habitual e independiente, una determinada actividad económica que haya sido considerada como gravable por parte del Municipio de acuerdo a los sistemas de armonización y reparto del poder tributario efectuados en la Constitución y la Ley, a través de los mecanismos -muy especial del caso venezolano- de la descentralización federal.*

AVADT Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Destacamos como elementos característicos de la definición, los siguientes elementos característicos:

[28] JARACH, Dino: "El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1.971

- *La condición de sujeto de derecho a los efectos tributarios*: Es necesario remitirse a lo ya estudiado respecto de los entes u organizaciones en las cuales pode recaer esta condición conformidad con lo dispuesto en la dogmática ya estudiada en el capítulo correspondiente[29]: (i) personas naturales; (ii) personas jurídicas; (iii) entes colectivos a los cuales la ley le conceda la cualidad de sujetos de derecho y (iv) colectividades que constituyan una unidad económica que dispongan patrimonio y autonomía funcional.
- *Territorialidad*: El elemento físico espacial es determinante en el IMAE. El sujeto del cual nace la obligación tributaria, bajo las reglas que serán analizadas en este capítulo, debe tener una verdadera vinculación de existencia y desarrollo de la actividad económica con los límites territoriales del ente municipal. En consecuencia, en un sujeto en que no exista vinculación efectiva con el territorio municipal, no nace el hecho imponible de este impuesto y no puede considerársele contribuyente[30].
- *Actividad lucrativa:* No puede ser considerado contribuyente de este tributo, aquel que ejerza una actividad económica con fines altruistas, fundacionales, de beneficencia o que simplemente carezca del fin de lucro, es decir que su objeto sea la obtención de ganancias o provecho económicos, individualmente considerado respecto del que ejerce la actividad[31].

[29] Estos elementos se pueden encontrar en la norma contenida en el artículo 22 del Código Orgánico Tributario de 2001.

[30] En un profundo debate sobre si las actividades económicas realizadas en espacios del dominio público como espacios acuáticos, el artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal positivizó lo siguiente: "*El impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad terri torial o se encuentre cubierto por aguas*".

[31] El autor GARCÍA BELSUNCE, adiciona la característica del propósito de lucro por parte del beneficiario, permitiendo contar con un factor de hecho para calificar una situación determinada de los agentes económicos y no como un elemento determinante del rédito. Este recaudo, según el referido autor, es admitido cuando se trata de determinar si un contribuyente hace "*profesión habitual o comercio*".

- *Actividad habitual:* No es contribuyente aquel que ocasionalmente ejerce una actividad económica en el territorio municipal, sino aquel que despliega un negocio de forma consuetudinaria con la intención de desarrollar dicha actividad de forma permanente en el tiempo. Por lo cual, la habitualidad debe tener concurrentemente dos componentes, uno es (i) material por el hecho que la actividad económica se extienda de forma continuada o repita en el tiempo y (ii) que haya ese ánimo de permanencia en la actividad.

- *Actividad independiente*: El IMAE grava sólo aquellas actividades económicas que se hacen por cuenta propia y no por cuenta de terceros. Con ello se descarta al trabajador bajo relación de dependencia, como contribuyente del impuesto[32].

Finalmente debemos recordar que en ejercicio del poder constituyente en la Carta Magna se ha efectuado un reparto del Poder tributario, entre los entes político territoriales, e incluso se le ha otorgado al Poder Nacional la capacidad de armonización de estos poderes y en consecuencia es necesario verificar si la actividad es considerada gravada en función a este reparto de competencias.

Un ejemplo, entre otros, es el caso del ejercicio de actividades de hidrocarburos, propiamente dichas, que a pesar de ser una actividad económica independiente, habitual, con fines de lucro, escapa del ámbito del poder tributario municipal y en consecuencia una empresa dedicada exclusivamente a dicha actividad, no podría considerarse nunca como sujeto pasivo del IMAE, en su condición de contribuyente.

Por la falencia de regulación, tal como se relató en la parte histórica de este capítulo, la jurisprudencia tuvo un papel

[32] Un tema quizás más profundo pudiéramos indicar incluso en el caso de comisionistas o terceros que realizando una actividad por cuenta ajena, su capacidad contributiva sólo se vería restringida a su comisión y no a la actividad desplegada por cuenta de un tercero, pues propiamente dicha no es actividad independiente.

protagónico y afortunadamente muchos de los principios y las ideas expresadas en la evolución jurisprudencial fueron recogidas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Este proceso de positivización ha logrado otorgar cierta seguridad jurídica al sistema tributario, pero como las características típicas de las normas jurídicas son su generalidad y la potencialidad de ser interpretadas con lo cual siempre existe margen para la divergencia en casos especiales o particulares.

A todo evento, la norma contenida en el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, nos recuerda la íntima vinculación entre el hecho imponible y la caracterización del sujeto pasivo contribuyente y en ese sentido el legislador nacional, en su rol de armonización de la tributación municipal le recordó los límites del ejercicio del Poder tributario al legislador local, respecto a los sujetos pasivos cuando indicó lo siguiente:

> *"Artículo 163: No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza. Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:*
> *1. La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos".*

Como puede apreciarse para determinar la cualidad o no de contribuyente, es necesario analizar si cada uno de los elementos del hecho imponible se manifiestan en un sujeto determinado, conforme a los criterios que hemos venido explicando.

2.2. Sujetos pasivos en su condición de responsables como agentes de retención

Como también fuera estudiado en el capítulo correspondiente, existen sujetos pasivos de la obligación tributaria, pero en cualidad de sustitutos y el caso más paradigmático en el IMAE son los agentes de retención.

La jurisprudencia venezolana ha definido, por su parte, la retención como *"...un instrumento legal de recaudación cuyo propósito*

fundamental radica en asegurar para el Fisco, la percepción periódica del tributo que causan determinadas rentas, sometidas a retención, en el momento del pago o del abono en cuenta..."[33].

La razón y existencia del agente de retención viene dada por la necesidad de anticipar la captación de tributos, dentro del marco de los principios la eficiencia y la colaboración en la función gubernativa, principio propios de la dogmática tributaria.

Entendida la relación entre el hecho imponible y los sujetos pasivos del tributo, no podemos dejar de lado que lo que busca el legislador al catalogar a ciertos sujetos como responsables de la obligación tributaria en su condición de agente de retención, es la de asegurar la recaudación del tributo. Para ello el legislador coloca en cabeza del referido sujeto la responsabilidad de amputar una parte de una cantidad dineraria, con la cual debe tener tiene algún contacto, con respecto al cual la retención funciona como un anticipo del tributo correspondiente.

El efecto de la retención es que verificada la condición de contribuyente, el sujeto retenido posee un anticipo de impuesto que imputará como un crédito fiscal a la cuota tributaria en su declaración definitiva.

En el marco de las garantías que revisten el sistema tributario, NO existiría justificación válida para imponer la obligación de retención, si la misma no posee como causa a la propia obligación tributaria.

En efecto, la obligación de efectuar la retención es una obligación accesoria de la obligación tributaria principal que nace en cabeza del contribuyente, por lo cual el agente de retención está obligado a detraer la cantidad dineraria sólo en el caso en que se haya verificado el hecho imponible en el sujeto objeto de la retención. En caso contrario estaríamos en presencia de una retención indebida y en consecuencia el no efectuar una retención a un

[33] Sentencia dictada en fecha 26 de febrero de 1970 por el Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta, en el caso "Banco de Venezuela, S.A.", Juez Ponente: Doctor Jesús Herrera Villamediana

sujeto pasivo que no encuadra como contribuyente del IMAE con todas las características antes analizadas, en forma alguna hace que nazca en cabeza del agente de retención responsabilidad solidaria como sustituto.

El deber se circunscribe a practicar la retención y a enterar el monto retenido cuando ocurren los supuestos de hecho de la norma que establece la retención y cuando se genera el hecho imponible de la obligación tributaria, dado que el monto detraído consiste, como se ha dicho, en un anticipo del tributo que formará parte total o parcialmente de su obligación tributaria.

El agente de retención, en definitiva, si bien tiene a su cargo la responsabilidad de practicar la amputación y enterar el monto al sujeto activo, no es el verdadero deudor dentro del esquema de la relación jurídico-tributaria, ya que su función es, simplemente, lograr una recaudación anticipada del tributo del que se trate.

Otra de las garantías las encontramos en la norma contenida en el artículo 225 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en la cual se establece que "*la condición de agente de retención del impuesto sobre actividades económicas no podrá recaer en personas que no tengan establecimiento permanente en el Municipio, con excepción de* organismos o personas jurídicas estatales"[34].

[34] Distinta es la vieja discusión sobre si para ser considerado agente de retención debes tener como condición necesaria la de ser contribuyente. Sobre esto existe mucho debate. En materia Municipal debemos resaltar el criterio sostenido por el Dr. Raúl Márquez Barroso quien como Juez del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Región Capital en un caso de PDVSA PETRÓLEO, S.A. contra el Municipio Pedro María Freites del Estado Anzoátegui, estimó lo siguiente: "*En otras palabras, la inmunidad que se ha previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cubre no sólo la imposibilidad de que se graven las empresas del Estado venezolano con impuestos municipales, sino que se extiende a cualquier otra obligación tributaria municipal, como la de realizar en nombre de otros contribuyentes las obligaciones que corresponden a terceros obligados / (...) En consecuencia, el Tribunal concluye que la designación como agente de retención y en consecuencia, el cobro por multa e intereses moratorios que pretende el Municipio Pedro María Freites del Estado Anzoátegui, colide con el Artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por lo que desaplica para el presente asunto, el Artículo 142 de la Ordenanza de Reforma de la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades*

En definitiva para el caso de estudio, debemos indicar que es posible jurídicamente dentro de la mecánica del IMAE que los Municipios en ejercicio de su Poder tributario, establezcan en sus Ordenanzas a ciertas categorías de sujetos pasivos responsables en condición de agentes de retención.

3. Hecho Imponible y la Territorialidad

Karla D´Vivo*

3.1. Hecho Imponible

El Código Orgánico Tributario en su artículo 36, define de forma genérica el hecho imponible como el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

En el caso especifico del Impuesto sobre Actividades Económicas, antes denominado Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, el supuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria es, tal y como lo prevé el artículo 205 de Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el ejercicio habitual en la jurisdicción

Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, del Municipio Pedro María Freites del Estado Anzoátegui, publicada en Gaceta Municipal número 63 Extraordinario de octubre de 2007, por cuanto conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la recurrente no puede designarse agente de retención" (Tomado de la versión electrónica http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2010/noviembre/2103-23-AP41-U-2009-000630-091-2010.html).

* Abogada egresada de la Universidad Católica "Andrés Bello" en 1991. Estudios de postgrado de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela (UCV) en el año 1995.
Profesora de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad José María Vargas en el período comprendido del 2004 hasta el año 2007.
Diversos trabajos publicados en materia tributaria, nacional e internacionalmente y también ha sido invitado como conferencista en eventos de interés tributario nacionales e internacionales.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)
Socia Legal de KPMG Escritorio Jurídico.

del Municipio de actividades lucrativas de carácter independiente, bien sean éstas industriales, comerciales o de servicios.

Por su parte, el Tribunal Supremo de Justicia en reiteradas decisiones ha sostenido que el tributo en referencia "*...grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del Municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes...*".[35]

Los aspectos que deben entonces considerarse para que se verifique el hecho imponible de este tributo en la jurisdicción de un determinado Municipio son: a) El ejercicio de una actividad de índole comercial, industrial y de servicios; b) Que tenga carácter habitual; c) Que sea lucrativa; d) Que tenga carácter independiente, y, e) Que exista conexión entre el desarrollo de la actividad y la jurisdicción del Municipio de que se trate.

En cuanto al primer aspecto, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en su artículo 209, define lo que debe entenderse por actividad industrial, comercial y de servicios. Se entiende por actividad industrial aquella dirigida a producir uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preoperativo; por actividad comercial aquella que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios; y, por actividad de servicios, toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual, siempre que sean de índole comercial o industrial y no se presten bajo relación de dependencia.

El segundo aspecto, está referido al carácter habitual de la actividad. Este requisito permite limitar la pretensión de los Municipios de gravar todos los ingresos percibidos por el contribuyente, aunque los mismos no provengan de su actividad principal o giro ordinario de su negocio.

[35] Sentencias 00649 y 00057, de fechas 20 de mayo de 2009 y 21 de enero de 2010, casos: *Corporación Inlaca, C.A.* y *Cosmédica, C.A.*

Para determinar si la actividad desarrollada por el contribuyente tiene carácter habitual, debe fundamentalmente evaluarse si la misma forma o no parte del giro comercial del contribuyente, vale decir, el carácter habitual de una actividad no necesariamente está vinculado al tiempo durante el cual se haya realizado, sino a que sea ésta la actividad a la que se dedica.

Sobre este particular, tanto el Tribunal Supremo de Justicia como los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, han sostenido reiteradamente *"que sólo forma parte de la base de cálculo del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, aquellos proventos que son obtenidos de manera habitual (...) se excluyen los ingresos financieros (intereses, dividendos, regalías) y por venta de activos fijos (...) siendo su base imponible los elementos representativos del movimiento económico del contribuyente vinculados a esa actividad ..."*[36]

Así, los ingresos que determinado contribuyente obtenga formarán parte de la base imponible de este tributo cuando los mismos estén vinculados a la actividad habitual que el mismo ejerce dentro del Municipio de que se trate, y no aquellos que tengan carácter accidental y sean ajenos al giro comercial del sujeto pasivo; como ejemplo de ello, podríamos mencionar el caso de un contribuyente cuya actividad sea la construcción de obras, y, en un determinado ejercicio obtenga un ingreso derivado de la venta de un vehículo de su propiedad, el ingreso que por esa venta se obtenga no podría incluirse en la base de cálculo del tributo por cuanto resulta ajeno a su actividad.

El tercer aspecto a considerar en lo atinente al hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, está referido a que la actividad del contribuyente tenga carácter lucrativo, lo que significa que debe ser ejecutada con el ánimo de obtener o producir ganancias o enriquecimientos.

---

[36] Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario. Sentencia de fecha 25/07/97. Caso Cervecería Polar del Centro, C. A. (CEPOCENTRO) vs Municipio San Joaquín del Estado Carabobo. (Consultada en original)

En este sentido, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en su artículo 207, establece que para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad deberá ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad, y, en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios.

Con relación al aspecto lucrativo de la actividad, a los fines de que se considere gravable con el tributo en comentarios, es menester hacer referencia al criterio que de manera reiterada ha sostenido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de excluir de la potestad tributaria de los municipios a las profesiones liberales, por considerar que "*...el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio y servicios y otras actividades de índole similar siempre ha estado vinculado de forma directa con el desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil. Ese sustrato histórico permite afirmar que sólo las actividades realizadas con fines de lucro -y no de honorarios- que tienen su causa en el desempeño de una industria o comercio, o en una actividad de servicio que sea afín con cualquiera de éstas, en tanto actividad de naturaleza mercantil o de interposición en el tráfico económico, han sido objeto del antiguo impuesto de patente sobre industria y comercio, sin que se tuviera conocimiento, destacó en esa oportunidad la Sala, que actividades de naturaleza civil hayan sido gravadas en Venezuela por esta vía tributaria con fundamento en alguna Constitución o en la Ley*". [37]

Ha sostenido igualmente el Máximo Tribunal que "*...el término servicio se refiere a servicios conexos a actividades industriales y comerciales, pues es ese tipo de actividad, en definitiva, la que genera verdadera riqueza, al extremo que doctrinariamente el beneficio económico que se obtiene de cada una de ellas se denominan de forma diferente si se trata de una u otra. Al de las primeras se les llama ganancias; mientras que al de los servicios profesionales se les denomina honorarios*".[38]

[37] Sentencias números 781 de 6 de abril de 2006 (caso: Humberto Bauder) y 1034 del 26 de octubre de 2010 (caso: Asociación Civil Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría)

[38] Idem

El siguiente aspecto al que alude la Ley, es al carácter independiente de la actividad a los fines de ser considerada gravable con el impuesto bajo análisis, esto significa que la actividad lucrativa no debe ser realizada en el marco de una relación de trabajo, es decir, bajo relación de dependencia y subordinación.

3.2. La Territorialidad

Pero quizá el aspecto más relevante en la determinación del acaecimiento del hecho generador del Impuesto a las Actividades Económicas, es el de la necesaria conexión que debe existir entre el desarrollo de la actividad gravada y la jurisdicción del Municipio de que se trate.

En este particular, nos referiremos, en primer término, a lo que algunos autores han denominado el *sustento territorial del impuesto*[39], en virtud del cual la configuración del hecho generador de la obligación tributaria en el Impuesto sobre Actividades Económicas, está supeditada a que la actividad se haya ejercido efectivamente y de una manera tangible y física, en o desde el territorio municipal del Fisco Municipal correspondiente.

Tanto en materia de impuestos directos como indirectos, la norma tributaria ha de describir un punto de conexión con el territorio de carácter objetivo o bien de carácter subjetivo. Los puntos de conexión tienen carácter subjetivo cuando toman en consideración un vínculo relativo a un sujeto, sea éste el sujeto pasivo o cualquier otro interviniente en el acto que hace surgir el gravamen.

Tienen por el contrario carácter objetivo, todos los que parten de un vínculo entre el territorio y el objeto del gravamen, del aspecto objetivo del hecho imponible, o de algún otro elemento que, por contraposición a los mencionados, no tomen en consideración la relación de un sujeto con el territorio.[40]

---

[39] Fonrouge, Giuliani y Navarrine, Susana C., Impuesto a los Ingresos Brutos. Ediciones Desalma, Buenos Aires. 1977.

[40] López Espadafor, Carlos. Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo. McGraw Hill, Madrid, 1995.

En el caso del impuesto que nos ocupa, estamos en presencia de criterios de territorialidad objetivos, en el sentido que se concentran sobre el lugar geográfico desde donde se ejecutan y/o perfeccionan las actividades comerciales o industriales del contribuyente, aunado al requisito de una presencia física y el despliegue efectivo de la actividad dentro de los confines territoriales del Municipio.[41]

El principio de territorialidad pretende evitar que adquiera un carácter confiscatorio como consecuencia de la múltiple imposición que pudiese afectar a un contribuyente que lleve a cabo su actividad económica en diversas jurisdicciones municipales y, las autoridades de cada uno de ellos pretendan gravar los mismos ingresos brutos.

En atención a tal principio, actualmente se considera que la cualidad de contribuyente de un Municipio viene dada por la existencia de una presencia permanente en el territorio del municipio exactor, la cual puede revelarse de forma distinta en atención a la naturaleza de la actividad. En el caso de las actividades industriales y comerciales, el elemento determinante para atribuir la competencia tributaria a un determinado Municipio es la existencia en su territorio de un establecimiento, sede o infraestructura física, que sirva al contribuyente para ejercer en forma habitual y reiterativa las actividades lucrativas gravadas. En el caso de las actividades de servicios, en principio, la competencia tributaria está limitada por la presencia más o menos prolongada del contribuyente en el Municipio donde se ejecuta la actividad o se presta el servicio.

En este orden de pensamiento, vale traer a colación la disposición contenida en el artículo 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en la cual se utiliza como criterio principal para considerar gravables los ingresos brutos derivados de una actividad, el que los mismos hayan sido obtenidos como consecuencia de actividades u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio, lo que revela claramente el carácter territorial

[41] Evans Márquez, Ronald. Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano. McGraw Hill. Caracas, 1998.

del impuesto. Sin embargo, agrega la norma una oración de capital importancia *"(...) o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos."*. Desarrollando estas previsiones, los artículos 216 y 217 de la referida Ley consagran el régimen diferenciado aplicable a las actividades industriales y comerciales, por una parte, y a los servicios y obras, por la otra.

De manera pues, que el principio de territorialidad también consagrado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, como en todo tributo local, es de cardinal relevancia, y constituye el indicativo más importante para circunscribir el ***factor de conexión*** que determinará la competencia tributaria del ente municipal correspondiente: esto es, el lugar donde se ubica la fuente de producción del ingreso gravable.[42]

No obstante las reglas mencionadas, y la intención del Legislador de definir con claridad los factores de conexión en el Impuesto sobre Actividades Económicas, aun surgen confusiones en cuanto a la configuración del hecho imponible y a la condición de sujeto activo de una entidad municipal, ya que existen supuestos en los que un contribuyente puede ejercer actividades económicas en jurisdicciones distintas que, aun cuando puedan diferenciarse entre sí, están vinculadas una a la otra, como es el caso de un mismo contribuyente industrial que realiza su actividad comercial fuera de los límites territoriales de su sede de producción, o aquellos en los que el contribuyente posee un establecimiento permanente en una jurisdicción distinta de aquella en la que ejerce su actividad industrial y comercial, que solo detenta el carácter de oficina administrativa.

En este particular, resulta necesario traer a colación el criterio emanado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[43], según el cual no es suficiente alegar el fundamento de la facturación y almacenaje, para tratar de vincular

[42] Fraga Pittaluga Luis y Otros. El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Fraga, Sánchez & Asociados. Caracas, 2005.

[43] Sentencia N° 00057 de fecha 21 de enero de 2010, Caso: Cosmedica.

la tributación del Impuesto a las Actividades Económicas a un establecimiento específico, sino que por el contrario, se tendrán en consideración otros elementos que permitan conocer el lugar desde y en donde verdaderamente se realiza la actividad económica sometida a imposición municipal, que para el caso de la comercialización de bienes se entienden perfeccionadas las ventas.

De la referida sentencia se puede concluir que el factor de conexión va más allá de la sola existencia de un establecimiento permanente, ya que el tribunal desestimó el lugar de facturación de las mercancías vendidas, afirmando en el caso particular que la actividad de comercialización involucra más que el simple hecho generador de la factura, siendo necesario tener en cuenta que esta actividad tiene su razón de ser en el complejo proceso de ventas que va desde la recepción del pedido por parte de los clientes, asignación de los inventarios, análisis de crédito y cobranza, hasta la entrega final del bien y será en el establecimiento permanente donde están actividades tienen lugar que se generara la tributación.

4. Base imponible. Exclusión y Deducciones.

Valmy Díaz*

4.1. Introducción

Como indica un viejo aforismo fiscal, los tributos son creados para ser pagados. Para que ocurra el pago es necesario conocer

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en 2001. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela (UCV).
Ex Profesor de Derecho Fiscal en la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Profesor del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP-UCAB)
Diversos trabajos publicados en materia tributaria, nacional e internacionalmente y también ha sido invitado como conferencista en eventos de interés tributario nacionales e internacionales.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)
Socio del Departamento Contencioso Tributario de Torre, Plaz & Araujo - Abogados.

la cuantía de la obligación que nace como consecuencia de que ha ocurrido el hecho imponible, es decir, saber cuál es la suma adeudada por el sujeto pasivo, comúnmente denominada cuota tributaria en Venezuela, o monto del importe tributario en otras latitudes (*quantum debeatur*).

En el caso de tributos variables, como el Impuesto sobre Actividades Económicas, la base imponible constituye uno de los elementos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria. La base imponible, como enseña FERREIRO LAPATZA, representa la magnitud de riqueza sobre la cual debe recaer el tributo y, en consecuencia, expresa el alcance de la capacidad económica estimada por el legislador.[44]

La base imponible entonces, constituye la dimensión pecuniaria sobre la cual recae el tributo y, en consecuencia, representa un valor que se estima en una suma de dinero. En combinación con la alícuota o tarifa, la base determina la cuantía o medida de la contribución que se debe efectuar (cuota tributaria). Ese proceso de cuantificación de la obligación tributaria[45] puede resumirse en la siguiente fórmula: $Ct = Bi \times Al\ (\%)$, donde: Ct = Cuota tributaria, Bi = Base imponible y Al = Alícuota o tarifa.

En este tributo la base imponible ha estado representada tradicionalmente por los ingresos brutos del industrial o comerciante, tal y como lo dispone expresamente hoy en día la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. No obstante ello, en una época se admitieron otros elementos como el monto de las ventas, operaciones realizadas o el capital del contribuyente. De allí que pueda decirse que este tributo ha ido evolucionando desde un sistema de imposición por caracteres a uno de base imponible directa.

---

[44] *Vid.* FERREIRO LAPATZA, José J. *Curso de Derecho Financiero Español.* Volumen II. Madrid, Marcial Pons, 2000. P. 81; VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* 5ª Ed. Buenos Aires, Depalma, 1992. p. 287; y QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* 16ª Ed. Madrid, 2005, p. 257.

[45] Denominado *"cifrar el importe del impuesto"* por SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho* Financiero. 10ª Ed. Madrid, Tecnos, 1993. p. 207.

La noción de base imponible se ha ido perfilando a través de la jurisprudencia, hasta llegar a una consagración de consenso en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. A pesar de que este ansiado instrumento legal no resuelve todos los problemas que se venían planteando, es necesario reconocer grandes avances en la dogmática del impuesto y, en particular, sobre la regulación de su base imponible.

4.2. Base y hecho imponible en el Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas ha sido acusado de invadir competencias del poder nacional, por ser considerado un impuesto que recae sobre el consumo[46] y hasta una forma rudimentaria de imposición a la renta.[47] Muchas de estas acusaciones han logrado ser evadidas en virtud de una concepción, poco ortodoxa, por no decir altamente criticable, según la cual en este impuesto existe una separación absoluta entre hecho imponible y base imponible.[48]

La teoría de la separación entre hecho y base imponible adquirió gran connotación con los fallos recaídos en los casos de C.A. Cervecera Nacional y Becoblohm Puerto Cabello C.A., en los que básicamente se recurrió a esa tesis para evitar que el impuesto apareciera como un tributo a la renta o para justificar que el gravamen se dimensionara sobre la base de ingresos obtenidos en el pasado. En efecto, al separar hecho y base, se logra construir

[46] PLAZ ABREU, Rodolfo. *El IVA y la Patente de Industria y Comercio.* En "III Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". Caracas, 1989. Citado por PLANCHART MENDOZA, Antonio. *Reflexiones en torno a la Base Imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar.* En "Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela". AVDT, Caracas, 2005. p. 299.

[47] MIZRACHI, Ezra. *La Patente de Industria y Comercio.* FUNEDA, Caracas, 1998. pp. 55-56.

[48] A favor de esta tesis encontramos a FERMIN, Juan C. *La materia imponible en el impuesto a las actividades económicas y el principio de capacidad contributiva.* En "VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". AVDT, Caracas, 2006. pp. 30-31.

una argumentación que permite negar que este impuesto sea un tributo que recae sobre la renta, toda vez que su hecho imponible no es la obtención de rentas sino la realización de actividades económicas, siendo los ingresos brutos -en cuanto base imponible de este tributo- una categoría separada y distinta que únicamente sirve como medida de cuantificación del tributo.[49]

En el caso Becoblohm Puerto Cabello, C.A,, se declaró que existe una separación absoluta entre el hecho y la base imponible del impuesto, dado que la noción de ingresos brutos del ejercicio económico anterior que se utilizaba en el caso concreto, servía solamente para dimensionar económicamente la obligación que se generaba por la realización de actividades lucrativas. La Corte señaló que no existe relación entre la actividad en razón de la cual el contribuyente está obligado a satisfacer el impuesto de patente y la base para el cálculo del impuesto a pagar por dicha actividad, de manera que las bases o índices con arreglo a los cuales debe ser calculado el impuesto pueden ser anteriores en el tiempo a la efectiva realización de la actividad que causa el gravamen. De allí que, desde un punto de vista temporal y, en definitiva conceptual, en opinión de la Corte las nociones de base y hecho imponible pudieran subsistir de manera autónoma y sin relación alguna entre sí.[50]

El caso Becoblohm fue objeto de un voto salvado del Dr. Luis Henrique Farías Mata, cuyo contenido es de obligatoria consulta cuando se estudia el punto. El voto señala, entre otras cosas, que la afirmación de la Sala, que consagra la separación radical entre el hecho generador del impuesto y la base imponible, no solamente es contradictoria con la noción de hecho generador construido por la doctrina, sino que priva a esta categoría jurídica tributaria de toda utilidad práctica y divorcia el derecho de la realidad.

---

[49] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 13/12/1965, caso: C.A. Cervecera Nacional. En ROMERO-MUCI, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local.* Tomo II, Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 1997. pp. 326-332. Ratificada el 11/06/1969, caso: C.A. Cigarrera Bigott.

[50] Corte Suprema de Justicia en Pleno, 14/12/1983. En ROMERO-MUCI, *Ob. cit.* pp. 339-369.

Aunque parezca insólito, a la fecha ese voto salvado sigue siendo la gran referencia sobre este punto. Coincidimos con PLANCHART cuando señala que "una de las grandes paradojas de la jurisprudencia tributaria municipal venezolana es que uno de los textos considerados como referencia para la doctrina está contenido, no en la parte motiva de una decisión, sino en la justificación de un voto disidente".[51]

Sin perjuicio de lo expuesto, es importante señalar que bajo el esquema de la separación de hecho y base, cuando un contribuyente cesaba actividades el impuesto no era exigible para ese año en el que terminaba su operación, ya que no se verificaba el hecho imponible, que era la realización de actividades lucrativas, a pesar de que la medida de imposición ya estaba fijada por ser los ingresos del ejercicio anterior. Al menos sobre este punto, la jurisprudencia fue congruente con su posición en cuanto a la independencia entre hecho generador y base imponible.[52] Esta tesis de la separación no fue exclusiva de la jurisprudencia venezolana. En el caso argentino también se usó con el mismo propósito de diferenciar modalidades tributarias.[53]

Nosotros tomamos posición por la tesis que adversa la separación entre hecho y base imponible, ya que la misma resulta contraria a las nociones fundamentales de la teoría general del tributo. Esto, más aún, cuando existe conciencia de que esa separación solamente ha sido concebida a los fines de justificar un tributo que efectivamente en muchos casos se solapa con manifestaciones tributarias atribuidas constitucionalmente al Poder Nacional.[54]

---

[51] PLANCHART., *Ob. cit.* p. 270.

[52] *Vid.* Sentencias de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, *11/07/1983, caso: Distribuidora Benedetti, C.A. y del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, 14/11/1994, caso: Distribuciones Cosbell, C.A.*, en ROMERO-MUCI. *Jurisprudencia...* T. II, pp. 488-497 y pp. 372-382.

[53] GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a los Ingresos Brutos.* Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982. p. 21.

[54] Tal fue el criterio generalizado de la doctrina venezolana. *Vid.* ANZOLA, Oswaldo. *La patente de industria y comercio y su aplicación sobre el ingreso bruto representado por dividendos.* Revista de Derecho Público. N° 42. Editorial

4.3. Los ingresos brutos como base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas

Abandonada la imposición por caracteres en materia de Patente de Industria y Comercio, este tributo fue adoptando progresivamente desde principios del siglo pasado la noción de ingreso bruto como base imponible.[55] No obstante ello, el alcance sobre la noción de ingreso bruto fue objeto de grandes y constantes controversias entre Municipios y contribuyentes, cuya resolución permitió construir la doctrina judicial que sustenta muchas de las normas de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. De allí que el estudio sobre la base imponible en este tributo deba realizarse a la luz de la jurisprudencia sobre la materia.

4.3.1. La situación antes de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal

En la antigua Patente de Industria y Comercio la noción de ingreso bruto se fue desarrollando desde un concepto absoluto de ingreso bruto (denominado concepción contable por muchos)[56] hasta el ingreso bruto específico de la imposición a las actividades económicas. Ese desarrollo del concepto de ingreso bruto permitió decantar el alcance de cuáles proventos percibidos serían los que realmente estarían sujetos a tributación municipal, para llegar a lo que el profesor MIZRACHI describió con una frase sencilla, pero apodíctica: "el ingreso bruto relevante".

Jurídica Venezolana, Caracas, 1990. p. 47; MIZRACHI., *Ob. cit.* pp. 80-81; ROMERO-MUCI. *Ob. cit.* Tomo I. p. CXIII; RAMÍREZ, Alejandro. *El Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio.* En "Tributación Municipal en Venezuela". Tomo II. PH Editorial, C.A., Caracas, 1998, p. 179 y EVANS MÁRQUEZ, Ronald. *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano.* Caracas, McGraw Hill, 1998. P. 169.

[55] Para un resumen preciso sobre la evolución de la base imponible ver MIZRACHI., *Ob. cit.* pp. 25-28.

[56] FRAGA PITTALUGA, Luis, VILORIA MÉNDEZ, Mónica y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas.* Fraga, Sánchez & Asociados, Caracas, 2005. p. 131.

En un primer momento, la jurisprudencia se inclinó por la noción amplia del ingreso bruto, afirmando que se trataba de cualquier provento regular o accidental obtenido por los contribuyentes (concepto eminentemente contable).[57] Esta visión absoluta o contable fue adversada ampliamente por la doctrina y, en nuestra opinión, de manera totalmente justificada.

Para EVANS y otros la concepción omnicomprensiva del ingreso bruto como medida de imposición en este tributo era excesiva e inconstitucional, toda vez que la Patente de Industria y Comercio no era un impuesto a los ingresos brutos, sino a la realización de actividades lucrativas.[58] Por su parte, el profesor MIZRACHI advertía que el ingreso bruto debía entenderse como limitado a los proventos que remuneran la actividad lucrativa gravada, por lo cual se debían excluir a estos fines los ingresos eventuales, accidentales o de naturaleza civil.[59] Estas observaciones eran, y siguen siendo hoy día, absolutamente pertinentes, ya que una concepción absoluta de ingreso bruto desnaturaliza la tributación municipal sobre actividades económicas.

Con el pasar del tiempo la jurisprudencia abandonó el criterio inicial y comenzó a limitar el alcance de la noción de ingreso bruto. Así, comenzó a perfilarse el criterio según el cual no todo provento percibido por el contribuyente resulta incluido en la base imponible de este tributo. En este sentido, por ejemplo, se dejó sentado que aquellas cantidades sujetas a devolución o con la obligación de ser entregadas a un tercero, debían quedar excluidas de este gravamen, toda vez que no se trataba de ingresos verdaderamente atribuibles al contribuyente.[60]

---

[57] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 16/02/1972, caso: C.A. Venezolana de Cementos y 24/02/1972, caso: C.A. Venezolana de Seguros Caracas.

[58] EVANS MÁRQUEZ. *Ob. cit.* pp. 157-158. Coincide RUIZ, Eliezer. *Derecho Tributario Municipal.* Ediciones Libra, Caracas, 1993. p. 339. En contra MOYA, E. *La patente de industria y comercio.* Mobil Libro, Caracas, 1998.p. 26.

[59] MIZRACHI. *Ob. cit.*, pp. 80-89.

[60] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 14/08/1986, caso: Distribuidora Polar de Oriente.

De igual forma se consideraron excluidos aquellos ingresos no habituales ni directamente relacionados con la actividad económica regular del contribuyente. En el caso de una empresa fabricante de bebidas, la jurisprudencia concluyó que ciertos ingresos financieros e incidentales no formaban parte de la base imponible del impuesto, ya que carecían de la necesaria habitualidad y vinculación con la actividad lucrativa gravada.[61]

La evolución jurisprudencial continuó cuando se fue declarando de manera ininterrumpida que ingresos como los obtenidos por diferencial cambiario, intereses, ventas de acciones y dividendos, estaban excluidos de la base imponible por no originarse en el giro de negocio del contribuyente.[62] De allí que se indicara que los montos que ingresen al patrimonio del contribuyente, pero con ocasión a un hecho distinto a la actividad que realiza y que se encuentra sujeta a gravamen, no pueden considerarse como ingresos brutos para la determinación del impuesto.[63]

Esta evolución en la doctrina judicial sobre la noción de ingreso bruto, sentó las bases para la regulación consagrada hoy en día en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en el sentido de que el ingreso bruto debe ser entendido como aquel percibido de manera habitual, derivado directamente de la actividad lucrativa gravable y que no esté sujeto a devolución o a entrega a terceros. No resultan incluidos en la base imponible del tributo, entonces, todos los ingresos percibidos por el contribuyente, de manera que ya antes de la entrada en vigencia de la

[61] Sentencia del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, 25/07/1997, caso: Cervecería Polar del Centro, C.A. En ROMERO-MUCI, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estadal*. Tomo V. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005. pp. 2089-2099.

[62] Tribunal Superior Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo Región Central, 25/01/1989 y 21/01/1992, casos: Envases Internacionales, C.A y Corimon, C.A.; Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, 30/03/1998, caso: Forwest de Venezuela, C.A.; y Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, 29/09/2000, caso: Electricidad de Caracas S.A.C.A,

[63] Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, 13/10/2004, caso: DIPOCOSA. En ROMERO-MUCI. *Jurisprudencia...* T. V, pp. 2007-2018.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal, resultaba totalmente inconstitucional e ilegal aquella práctica de las administraciones tributarias municipales de usar los ingresos brutos declarados a fines de Impuesto sobre la Renta, como parámetro de cálculo de la Patente de Industria y Comercio. Además de las razones esbozadas, en el Impuesto sobre la Renta la noción de renta bruta es omnicomprensiva, porque ese tributo admite costos y gastos.

4.3.2. La base imponible en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal

El bagaje conceptual aportado por la jurisprudencia quedó incorporado al derecho positivo venezolano, en las normas de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Concretamente los artículos 210 y 211 delimitan el concepto de ingreso bruto de la siguiente forma:

> "Artículo 210. La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos *efectivamente percibidos en el período* impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos"
>
> "Artículo 211. Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.
>
> En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones

> similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas"

Las normas, definitivamente, son claras al señalar que la base imponible del IAE se encuentra limitada a los proventos: (i) efectivamente percibidos, (ii) vinculados territorialmente a un Municipio, (iii) recibidos de manera habitual, (iv) por causa relacionada con las actividades lucrativas, y (v) no sujeto a devolución o entrega a terceros.

4.3.2.1. Efectivamente percibido

La primera característica referida por el artículo 210 de la Ley es que el ingreso sea ***efectivamente percibido***. El texto de la norma es claro y no debería estar sujeto a discusión que este precepto impone un sistema basado en el efectivo (*cash basis*), para determinar qué ingresos están sujetos a gravamen municipal. Así lo ha entendido la doctrina[64] y, en nuestra opinión, cualquier interpretación diferente se aparta del mandato e intención del legislador y de las reglas de interpretación legal.

Esta aplicación literal de las normas se refleja en el antiguo aforismo *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemos* (donde no distingue el legislador no debe distinguir el interprete), conforme al cual se entiende que la voluntad del legislador debe respetarse tal y como fue expresada. Por ello si la norma es clara y conduce a un resultado lógico, entonces debe ser aplicada y entendida tal y como fue redactada[65], lo cual ha ocurrido en este

---

[64] *Vid.* FRAGA *et. al. Ob. cit.*, p. 144; PLACHART. *Ob. cit.*, p. 305; RANGEL, Hector. *Implicaciones derivadas del concepto de "ingreso bruto efectivamente percibido" previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la determinación del Impuesto sobre Actividades Económicas.* Trabajo Especial de Grado. UCAB, Caracas, 2009. p. 173 y ACEDO PAYAREZ, Germán. *Régimen Tributario Municipal Venezolano.* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1999. p. 263.

[65] Sentencias de la Corte Federal y de Casación-Sala de Casación, 07/03/1951. Gaceta Forense N° 7, p. 301 y Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, 6/11/ 2002, caso: Automercado Plazas, C.A.

caso con el carácter de efectivamente percibido que debe tener el ingreso para que forme parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Lamentablemente, sin embargo, conocemos de un pasaje jurisprudencial contrario a este criterio. En sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, 22/06/2006, caso: Banco Plaza, C.A., se sostuvo que los ingresos gravables eran los devengados (causados), independientemente que fueran cobrados o no. No compartimos este criterio porque en este caso no aplica el concepto de disponibilidad típico de la tributación a la renta, en la cual la noción de renta bruta es omnicomprensiva, entre otras razones, dado que el propio tributo prevé un mecanismo de reverso en caso que el ingreso considerado disponible jurídicamente (causado o devengado) y, por ende, sujeto al impuesto, nunca llegue a estar disponible económicamente (efectivamente) para el contribuyente.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas no existe un sistema de reverso de ingresos disponibles no recibidos, pero ello no es un error u omisión del legislador. Esa metodología no existe porque no es necesaria, ya que los únicos ingresos que forman parte de la base imponible son aquellos disponibles económicamente, es decir, los percibidos efectivamente. La conclusión del fallo referido resulta violatoria de la garantía constitucional de la capacidad contributiva, dado que apareja la posibilidad cierta y real de que se aplique el gravamen sobre una manifestación económica completamente inexistente.

4.3.2.2. No sujeto a devolución (comisiones y préstamos)

El artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal exige que el ingreso no debe estar sujeto a restitución a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante. La norma adopta este criterio en aras de proteger la capacidad contributiva de los contribuyentes, tal y como fue reconocido

tanto por la jurisprudencia anterior a la Constitución de 1999[66], como por la que ha recaído bajo el imperio de la vigente carta magna. De esta forma, en los casos de comisionistas, mandatarios y prestamistas, lo relevante a fines del impuesto es la porción del ingreso que verdaderamente remunera su actividad lucrativa, excluyendo las cantidades que son percibidas pero realmente pertenecen a otro o simplemente representan la recuperación de un capital previamente otorgado en préstamo. En el caso de los comisionistas, la única porción incluida en la base imponible es la comisión y no todo el ingreso recibido (cuya porción mayoritaria pertenece al comitente).[67]

En lo que respecta a los préstamos, la jurisprudencia ha deslindado claramente que el tratamiento difiere en cuanto al capital y a los intereses. En casos de instituciones financieras, se ha señalado que la porción correspondiente al capital queda excluida del impuesto por ser la recuperación de un activo y no un verdadero ingreso. Esta realidad, de cualquier modo, es extensible a cualquier contribuyente que otorgue un préstamo. Los intereses quedarían igualmente excluidos del impuesto por su naturaleza de fruto civil.[68]

4.3.2.3. Habitual o regular

El carácter habitual del ingreso es imprescindible para que el mismo forme parte de la base imponible.[69] De allí la frase *"los*

[66] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 14/08/1986, caso: Distribuidora Polar de Oriente. y sentencias del Tribunal Superior Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo Región Andina, 14/02/1989 y 6/10/1992, caso: DOSA, S.A. (ambas)

[67] Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 19/02/2004, caso: Caribe Motor, C.A.

[68] Sala Político Administrativa N° 03385, 26/05/2005, caso: Banco Industrial de Venezuela, ratificada por la Sala en sentencia N° 00043, 19/01/2011, caso: Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal.

[69] *Vid.* FRAGA *et. al. Ob. cit.*, p. 139; MIZRACHI. *Ob. cit.*, p. 88 y PLANCHART MENDOZA, Antonio. *El impuesto sobre actividades económicas y los ingresos brutos derivados de las exportaciones.* En "VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". AVDT, Caracas, 2006. p. 193 y ARAUJO MEDINA *et. al. Ob. cit.*, p. 60.

proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente" utilizada por el artículo 211, a los fines de calificar el ingreso bruto gravable. Este elemento, representa uno más de los caracteres necesarios que debe tener un ingreso para formar parte de la base imponible de este tributo, es decir, representa uno de los requisitos concurrentes necesarios para que un ingreso se repute gravable. Así lo ha entendido la jurisprudencia, de manera unívoca, en diversos casos decididos.[70] [71] [72]

Ahora bien, la regularidad o habitualidad de una actividad representa una noción que debe ser establecida de acuerdo con un análisis razonable de la realidad fáctica y económica de cada contribuyente. En este sentido, no basta con atender al objeto social de la empresa, establecido en sus estatutos, sino que resulta necesario escrudiñar la contabilidad, así como revisar cualquier otro signo que permita establecer, con precisión, cual fue la actividad lucrativa verdaderamente desarrollada de manera continua por el contribuyente.

En segundo lugar, es necesario señalar que la habitualidad constituye un elemento de raigambre temporal, por lo cual será necesario enmarcar las operaciones bajo análisis dentro de una matriz que las analice en el tiempo. Solamente aquellas operaciones que se repitan continuamente deberán ser consideradas habituales o regulares. Ello, claro está, deberá ser establecido sobre la base de cánones razonables de análisis.

Finalmente se debe puntualizar que la habitualidad es exclusivamente temporal, de manera que la cuantía de las operaciones analizadas es absolutamente irrelevante a estos fines. Una operación será habitual si se repite en el tiempo de manera suficiente,

---

[70] Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, 25/07/1997, caso: Cervecería Polar del Centro, C.A. y Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, 28/01/1998, caso: Fondo Mercantil, C.A.

[71] Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, 6/11/2002, caso: Automercados Plaza´s

[72] Tribunal Supremo de Justicia-Sala Político Administrativa, 23/06/2010, caso: Productos Quaker, C.A.

sea que la misma produzca grandes réditos al contribuyente o que su cuantía monetaria sea insignificante.

4.3.2.4. Derivado de actividad sujeta al impuesto (carácter mercantil de las actividades)

El ingreso bruto relevante es aquel que deriva de actividades comerciales o de naturaleza mercantil. Esto implica entonces, como ha entendido la jurisprudencia, que los ingresos recibidos por las siguientes actividades no deberían formar parte de la base imponible del impuesto: arrendamientos, intereses, servicios profesionales independientes, colocaciones bancarias, dividendos, venta de bonos y títulos valores, fluctuaciones monetarias, etc. El denominador común de estas operaciones, y lo que justifica su exclusión de la base imponible del impuesto, es que se trata de operaciones de naturaleza pasiva y civil, amén de que algunas son materia rentística exclusiva del Poder Nacional.

Nótese que en todos estos casos, el ingreso se produce por el solo transcurso del tiempo o como consecuencia de actividades realizadas por terceros, sin que el titular de la inversión lleve a cabo actividad alguna. Se trata así de rentas de naturaleza pasiva que en momento alguno se derivan de una actividad de orden comercial, requisito necesario para ser considerados como parte de la base imponible del tributo municipal en referencia. Ese carácter pasivo, además, viene determinado por la naturaleza civil de los frutos que producen este tipo de inversiones y su exclusión deriva, por último, de la reserva constitucional a favor del Poder Nacional sobre el gravamen al capital, siendo todas estas nociones desarrolladas por la jurisprudencia.[73]

En el caso de los servicios profesionales, si bien existe lucro, las actividades han sido taxativamente calificadas como operaciones de naturaleza civil por las diversas Leyes que rigen su

[73] Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, 13/02/2006, caso: SOINCA; Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, 17/03/2008, caso: Propiedades Romen, S.A.; y Sala Político Administrativa N° 01745, 8/12/2011, caso: caso: Bencorp Casa de Bolsa, C.A.

ejercicio, de manera que las mismas -como ha sido señalado repetidamente por la jurisprudencia- quedan excluidas del impuesto por carecer de carácter mercantil.[74]

4.3.2.5. Territorial

Finalmente, el ingreso para ser relevante debe estar directamente vinculado al territorio de un Municipio. Sobre este punto remitimos al capítulo en el que se tratan los factores de conexión territorial a los fines del gravamen con el impuesto.

4.4. Exclusiones

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal trae una serie de supuestos expresos, cuyos ingresos deben ser excluidos de la base imponible. Estas exclusiones están concebidas sobre la base de la noción de ingreso bruto relevante ya referida, toda vez que se trata de proventos que no remuneran directamente una actividad lucrativa susceptible de gravamen municipal. La norma del artículo 214 dispone que no forman parte de la base imponible: (1) el Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus reintegros cuando sean procedentes en virtud de la ley; (2) los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estadal; (3) los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio; (4) el producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas; (5) el producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño; (6) las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros; y (7) el ingreso bruto atribuido a

[74] Tribunal Supremo de Justicia-Sala Constitucional Nº 3241, 12/12/2002, caso: COVEIN; Nº 781, 06/04/2006, caso: Humberto Bauder y Nº 1034, 26/10/2010, caso: CEVA.

otros municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en esta Ley, cuando éstos hayan sido celebrados.

Revisando la norma podemos distinguir claramente las razones que justifican excluir de la base imponible estas categorías de ingresos. Así tenemos: (i) ingresos que no remuneran directamente la actividad desarrollada (numerales 1, 2 y 3), (ii) recuperaciones de capital (numerales 4, 5 y 6), y (iii) ingresos sin conexión territorial válida (numeral 7).

Como complemento, vale decir que la jurisprudencia ha sostenido que la porción del precio de venta, que representa la recuperación del impuesto al consumo sobre alcoholes, no se debe considerar como un ingreso del contribuyente que traslada económicamente en el precio el impuesto soportado, ya que en virtud de su diseño técnico el tributo está llamado a ser neutral en cabeza del industrial y comerciante.[75] En nuestra opinión, este criterio debe extenderse al impuesto al consumo sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco.

4.5. Deducciones

La Ley ordena deducir de la base las operaciones que se reversan por devoluciones de bienes o anulaciones de contratos, así como los descuentos otorgados por el contribuyente a sus clientes. El artículo 215 dispone que se tendrán como deducciones de la base imponible: (1) las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, siempre que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución; y (2) los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio.

Esta norma tiene mucho sentido, ya que mal podría aplicarse el impuesto sobre una manifestación de riqueza inexistente.

[75] Tribunal Supremo de Justicia-Sala Político Administrativa N° 00565, 7/05/2008, caso: Surtidora Licoven, C.A. En igual sentido N° 01565, 20/09/2007, caso: Surtidora Licoven, C.A.; y N° 01579, 20/09/2007, caso: Cervecería Polar, C.A.

Pretender una solución distinta aparejaría una violación directa de la garantía de capacidad contributiva prevista en el artículo 316 de la Constitución de 1999 y representaría una acción evidentemente confiscatoria.[76] Como ha declarado claramente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, el cobro de cualquier tributo (por grande o pequeño que sea el monto) que carezca de justificación resulta inconstitucional por vulnerar garantías como la prohibición de confiscatoriedad y el derecho de propiedad (Sentencia N° 1172, 15/06/2004, caso: CATENE).

La norma exige que el ingreso reversado haya sido previamente declarado como ingreso gravable. Esta exigencia resulta pertinente, ya que así como predicamos la necesidad de que la imposición se ajuste a la magnitud de los verdaderos ingresos percibidos por el contribuyente, resulta igualmente correcto impedir que se erosione injustificadamente la recaudación tributaria del Municipio. Si sobre el ingreso reversado no se ha pagado el impuesto, no existe razón válida para deducirlo de la base imponible, ya que no está presente la necesidad de restituir la situación económica del contribuyente.

4.6. Distribución de la base imponible

Uno de los grandes debates en materia de imposición municipal a las actividades económicas, es el del gravamen cuando una misma actividad se desarrolla en diversos Municipio por un mismo contribuyente. Este particular se encuentra regulado en el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de la siguiente forma:

> "Artículo 219. Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas.

[76] Sobre el punto de la capacidad contributiva y no confiscatoriedad ver sentencias del Tribunal Supremo de Justicia-Sala Constitucional 21/11/2000, caso: Heberto Contreras Cuenca; y Sala Político Administrativa,12/06/2003, caso: Remavenca; y N° 00270, 09/02/2006, caso: Pollo Sabroso, C.A.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue.

Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio de actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podrá deducirse del impuesto a pagar en el Municipio en que se realiza la actividad comercial. En caso que la venta se realice en más de un municipio sólo podrá deducirse el impuesto pagado por el ejercicio de la actividad industrial proporcional a los bienes vendidos en cada Municipio. En ningún caso la cantidad a deducir podrá exceder de la cantidad de impuesto que corresponda pagar en la jurisdicción del establecimiento comercial.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue. En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados en una jurisdicción diferente a aquéllas, en la cual el prestador tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al Municipio en el cual se ubique la sede de administración, le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios con los servicios prestados por el Municipio a ese establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se considerarán prestados únicamente en el Municipio donde éstas tengan una base fija para sus negocios"

AVDT Asociación Venezolana de Derecho Tributario

La norma distingue tres supuestos: comercio, industria y servicio. La regla principal que se deriva de esta provisión es que

la base imponible se debe distribuir entre los diversos establecimientos, en función de la proporción de actividad desarrollada en cada uno.

Se pretende resolver, entre otras cosas, la entreverada situación de los contribuyentes industriales que producen sus bienes en un Municipio, pero los venden en diversas localidades, incluyendo o no al municipio sede la industria. Este ha sido problema de vieja data, cuyo tratamiento jurisprudencial no había resultado completamente satisfactorio.

Siempre ha existido la duda en cuanto a si el contribuyente que produce sus bienes en un municipio (sede industrial) y los vende en otro municipio (sede comercial), está en la obligación de reportar y pagar el impuesto en ambas localidades. Ello considerando que la actividad es una sola, ya que el contribuyente que fabrica sus productos lo hace con el objeto de venderlos. La primera solución jurisprudencial al asunto se decantó por considerar que el contribuyente debía pagar el impuesto tanto en la sede industrial como en la sede comercial, toda vez que en cada una se comportaba de manera distinta. En una era fabricante y en la otra comerciante, por lo cual, en criterio de la Sala Político Administrativa, resultaba necesario pagar el impuesto en ambas localidades (5/08/1976, caso: Diego Ventura, C.A. DIVENCA)[77] y (17/02/1987, caso: Dixie Cup de Venezuela).

La doctrina siempre se inclinó por criticar la ratificación de este criterio por parte de la decisión del caso Dixie Cup (no sin dejar de aplaudir su avance en el tema de la alícuota que se verá más adelante), por considerar que se estaba desconociendo el carácter único de la actividad industrial.[78]

El caso planteado es el que se pretende revertir con la norma del artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, toda vez que la acreditación del impuesto pagado en la sede

[77] En igual sentido sentencia del 17/05/1978, caso: Pfizer Corporation.

[78] PARA PEREZ, Jaime. *La armonización tributaria en el marco del derecho tributario venezolano y la integración andina.* Revista de Derecho Tributario N° 53; y MIZRACHI. *Ob. cit.*

industrial contra el causado en la sede comercial permite morigerar, económicamente, el fenómeno de múltiple imposición que se deriva del criterio establecido por los fallos DIVENCA, Pfizer Corporation y Dixie Cup. Bajo esta solución, de indudable vocación armonizadora, a pesar de que la misma magnitud económica está sujeta a gravamen en varias jurisdicciones, el peso de la imposición se reduce con el objeto de imponer la razón y mantener la presión tributaria en niveles tolerables. Lamentablemente esta solución armonizadora no ha servido por completo a su propósito, dado que en muchos casos el régimen de acreditación priva por completo de ingreso tributario al municipio de la sede comercial. Esto ha llevado a una resistencia -ilegitima- de los Municipios en aceptar el mecanismo de imputación del impuesto pagado en la sede industrial y, al mismo tiempo, a un aumento indiscriminado de las alícuotas aplicables.[79]

La importancia de este mecanismo fue objeto de análisis en las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, en cuyo informe final se reconoce que la armonización tributaria es un mandato constitucional que se justifica en la necesidad de que exista un sistema tributario justo y eficaz. En el caso específico que nos ocupa, el mecanismo de armonización previsto en el artículo 219 se hace imperativo, a los fines de evitar los supuestos de múltiple imposición descritos, los cuales acarrean consigo un aumento ilegítimo de la carga fiscal de aquellos contribuyentes dedicados a procesos industriales que comercializan sus bienes en diferentes localidades.

En conclusión, cuando se trate de contribuyentes industriales que fabrican en un municipio y venden en otros municipios sus productos, la base imponible en la sede industrial estará representada por los ingresos brutos relevantes de todas sus ventas a nivel nacional, mientras que en cada jurisdicción del comercio será el volumen de ventas atribuible a esa sede comercial. En

[79] KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban. *La Tributación Municipal de las Actividades Industriales: ¿La Armonización como Solución?* En "X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". Tomo II. AVDT, Caracas, 2011, pp. 203-205.

todo caso, en aplicación de la norma armonizadora prevista en el artículo 219, el impuesto correspondiente a la sede industrial será acreditado contra el impuesto causado en cada una de las sedes comerciales, en función de la proporción que cada una tiene en las ventas totales.

4.7. Acuerdos de distribución de ingresos

Sin perjuicio de lo señalado, la Ley prevé la posibilidad de que municipios y contribuyentes celebren acuerdos de distribución de base imponible, con arreglo a parámetros distinto a los indicados. En este sentido, el artículo 220 de la Ley señala que "Los municipios, en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos, podrán celebrar acuerdos entre ellos o con los contribuyentes, a los fines de lograr unas reglas de distribución de base imponible distintas a las previstas en los artículos anteriores, en razón de las especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades económicas. Esos Acuerdos deberán formularse con claros y expresos criterios técnicos y económicos. En todo caso, dichos acuerdos deberán privilegiar la ubicación de la industria".

Esta norma regula la posibilidad de que, por vía contractual, se acuerden parámetros de atribución de ingresos diferentes a los señalados expresamente en la Ley. Es importante destacar que estos contratos son diferentes a los contratos de estabilidad tributaria previstos en el artículo 165, a pesar de que en aquellos también se pueden incluir estipulaciones con respecto a la distribución de la base imponible. A tales efectos, resulta importante que se respeten los criterios técnicos referidos en el artículo 221 de la Ley.

Conviene destacar que compartimos las dudas que se generan en cuento a la posibilidad de oponer a terceros (otros municipios) los contratos de distribución de base.[80] A los fines de evitar inconvenientes lo ideal sería que todos los municipios involucra-

[80] FRAGA, *et. al. Ob. cit.*, pp. 161-162.

dos sean partes del contrato, aunque en la práctica ello resulte difícil de lograr.[81]

4.8. Criterios técnicos de atribución de ingresos

Una de las novedades relevantes de la Ley, es la inclusión expresa de reglas que permiten precisar cómo deben distribuirse los ingresos gravables entre diversos municipios involucrados en la actividad lucrativa de un contribuyente. Estos criterios técnicos, a pesar de que parecieran referirse exclusivamente a los contratos de distribución de base comentados anteriormente, realmente pueden servir para concretar la justa atribución de ingresos en todos los casos.

De esta forma, se puede sostener que las reglas contempladas en el artículo 221 pueden servir a los fines de aplicar correctamente el artículo 219 de la Ley, sin que se trate de normas ajenas o totalmente independientes entre sí. De acuerdo con el artículo 221 se consideran criterios técnicos y económicos válidos para la atribución de ingresos (i) el valor de los activos empleados en el Municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional, (ii) los salarios pagados en el Municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional y (iii) los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional.

Ahora bien, si un contribuyente tiene dos establecimientos y su contabilidad permite establecer claramente cuál es el volumen de ingresos relevantes que corresponde a cada uno, sería totalmente ilegítimo pretender desvirtuar esa realidad mediante la aplicación de los criterios técnicos del artículo 221. Ello visto que la regla es la establecida en el artículo 219, en el sentido

[81] Como ejemplo se puede ver el "Convenio para la Unificación de Tarifas y Procedimientos de Recaudación del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar, por Actividades realizadas en el Lago de Maracaibo", firmado el 26/05/2004 por los municipios Valmore Rodríguez, Cabimas, Baralt, Lagunillas, Simón Bolívar, La Cañada de Urdaneta, Maracaibo, Miranda y Santa Rita del Estado Zulia.

de atribuir a cada establecimiento el volumen de ingresos que le corresponda en función de su participación en el negocio. Solamente si ello no es posible, entonces esa distribución podrá hacerse de manera intuitiva o referencial, a través de los criterios técnicos del artículo 221.

Esta conclusión se justifica, además, por la existencia del derecho (garantía) a que se efectúe siempre, salvo que no sea posible, una determinación sobre base cierta. La determinación sobre base cierta se encuentra directamente ligada a la garantía de la capacidad contributiva prevista en el artículo 316 de la Constitución, ya que el objetivo de la determinación es reconocer la existencia y verdadera cuantía de la obligación tributaria.[82]

4.9. Reglas específicas de atribución de ingresos en el caso de ciertos servicios

El artículo 223 de la Ley prevé reglas específicas de atribución de la base imponible para ciertos casos de servicios que, por su naturaleza, normalmente involucran varias jurisdicciones municipales. Así: (a) en el servicio eléctrico, los ingresos se atribuirán al Municipio del consumo; (b) en el caso de transporte entre varios municipios, en el lugar donde se contrate el servicio; (c) en telefonía fija, donde se ubique el aparato desde el cual parte la llamada; (d) en telefonía móvil, donde esté residenciado el usuario; y (e) en televisión por cable, internet y otros similares, donde esté residenciado el usuario.

Como se observa en la norma, para estos casos en concreto no deben aplicarse los demás criterios de distribución de base imponible previstos en la Ley, sino obligatoriamente los que aquí se establecen. En estos casos, entonces, no sería posible la ejecución de un contrato de distribución de base imponible conforme al artículo 220 de la Ley.

[82] Sentencias de la Sala Político Administrativa: 24/01/1995, caso: Banco Unión, C.A.; 17/01/1996, caso: Banco Consolidado; 25/03/1998, caso: Citibank, N.A; y 10/04/ 2003, caso: Pablo Electrónica, S.A.

5. Determinación del impuesto: Actividad Industrial, Comercial y de Servicios

Valmy Díaz*

La determinación se puede separar por rama de actividad industrial, comercial y de servicios, pero en ello juega un papel preponderante la fijación de la base imponible. Por esta razón, a esos fines, resulta necesario remitirse a las precisiones del capítulo anterior sobre las reglas de fijación de la base en cada uno de esos casos. A continuación se describe el proceso de determinación que resulta común a las tres actividades.

De manera sencilla se puede entender que la determinación o liquidación es el acto o conjunto de actos que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. Una vez establecida la existencia de la obligación tributaria, en virtud de la ocurrencia del hecho imponible, se hace necesario cuantificarla. En este caso, como se indicó anteriormente, la liquidación debe efectuarse con arreglo a la siguiente fórmula: $Ct = Bi \times Al\ (\%)$, donde Ct = Cuota tributaria, Bi = Base imponible y Al = Alícuota o tarifa.

De esta forma, en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas el proceso de determinación debe realizarse en dos fases: (a) establecer le monto de los ingresos brutos relevantes sujetos a gravamen (base imponible) y (b) determinar cuál es la tarifa aplicable en función del tipo de actividades desarrolladas.

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) en 2001. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela (UCV).
Ex Profesor de Derecho Fiscal en la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Profesor del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP-UCAB)
Diversos trabajos publicados en materia tributaria, nacional e internacionalmente y también ha sido invitado como conferencista en eventos de interés tributario nacionales e internacionales.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)
Socio del Departamento Contencioso Tributario de Torre, Plaz & Araujo - Abogados.

A los fines de establecer la alícuota o tarifa aplicable, la jurisprudencia ha desarrollado la técnica del aforo, consistente en el proceso de encuadrar las actividades desarrolladas por un contribuyente, dentro de los códigos de actividad o aforos previstos en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas que corresponda. Ello considerando que a través del clasificador de actividades, el legislador municipal asigna la incidencia del gravamen que considere más justa en función de la actividad desarrollada.

En una primera etapa, como señala ROMERO-MUCI[83], la jurisprudencia señaló que la junta de clasificación[84] se limitaba calificar la actividad del contribuyente, para colocarlo en alguna de las categorías del clasificador, en atención a las declaraciones del contribuyente y a las informaciones obtenidas por la junta, y para determinar la cantidad que aquel debía pagar. Ello, sin embargo, no limitaba las amplias facultades de fiscalización que tenía la administración.[85]

En la actualidad el proceso ha cambiado, estando integrado por las etapas siguientes: (i) la clasificación o aforo inicial se hace al momento de expedir la Licencia de Actividades Económicas (Patente), (ii) el contribuyente autoliquida el impuesto, aplicando la alícuota asignada por la administración tributaria municipal en la Licencia o Patente, y (iii) la administración tiene la facultad de comprobar posteriormente si la determinación realizada por el contribuyente se ajusta a los hechos y al derecho aplicable. Dentro de esas potestades, la administración puede confirmar si la alícuota o código de actividades asignado originalmente es la que verdaderamente aplica, en función de las actividades efectivamente desarrolladas por el contribuyente.

---

[83] ROMERO-MUCI. *Jurisprudencia...* T. II, pp. 468-483.

[84] Órgano de la época, cuyas funciones hoy en día son desarrolladas por el órgano tributario de la Alcaldía, usualmente denominado Dirección de Administración Tributario o Dirección de Rentas Municipales.

[85] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 5/06/1967, caso: Chesebrough Pond's International Limited; 3/03/1969, caso: Envases Venezolanos, S.A., y 14/12/1978, caso: Wyandotte de Venezuela, C.A.

En este sentido la jurisprudencia reciente ha señalado lo siguiente:

> *"... considera este Tribunal que para poder aplicar correctamente la Ordenanza, de modo que al contribuyente se le cobre únicamente lo que la Ley le exige, se hace necesario manejar la técnica del aforo. En efecto, "aforar" consiste en ubicar una actividad o un bien dentro de una nomenclatura previamente elaborada, que en las Ordenanzas Municipales se denomina usualmente Clasificador, en el cual se establecen distinciones entre distintas clases de actividades. En otras palabras, para determinar la alícuota impositiva es necesario ubicar la actividad en cualquiera de los rubros o renglones del clasificador. De manera que, para aforar, primero es necesario calificar la actividad, indagando sobre su naturaleza y los elementos que la conforman, para luego ubicarla en una rúbrica o "ítem" del clasificador. La nomenclatura o clasificador, es, como ya se explicó, una enumeración exhaustiva de actividades que va de lo general a lo particular. Su estructura se caracteriza, primero, por la exclusión de las actividades que no son de naturaleza mercantil y segundo, por la división de las que sí lo son, en actividades industriales y comerciales. El comercio se divide en mayoristas y detallistas, y la actividad industrial en razón del producto fabricado. El clasificador, usa como criterio de ordenación, la especificidad, que no es otra cosa que el transito del genero a la especie, viniendo esta ultima a constituir el género de otras rubricas mas especificas. Para ubicar una actividad dentro del clasificador se usa la misma regla de toda definición lógica: la del género próximo y la diferencia específica. Cuando una actividad no entra en una posición especifica determinada, debe ubicarse en el rubro "otros", "no denominados" o "los demás no especificados", lo que equivale a darle la posición genérica inmediatamente anterior. Sin embargo, la posición más especifica es la que debe tomarse en cuenta, pues ella tiene prioridad sobre una más genérica"* (Sentencia del Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso

Tributario, 22/03/2002, caso: Constructora A.S.S.A., Arismendi & Shummer, C.A.)

"... por justicia tributaria, cada ordenanza incluye una diferenciación, a través de los llamados clasificadores, con la intención de fijar alícuotas más altas o más bajas según el sector de que se trate. Esos clasificadores, entonces, sólo sirven para distinguir las alícuotas de cada actividad" (Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, 4/02/2004, caso: Garzón Hipermercado)

La experiencia demuestra que ese proceso de aforo se hace, en la generalidad de los casos, sobre la base de las siguientes consideraciones que se plasman en los distintos clasificadores de actividad de las Ordenanzas:

a) En primer lugar se establece si la actividad del contribuyente es industrial, comercial o de servicios. Normalmente las actividades industriales son aquellas en las que se fabrican productos o se transforma materia prima para obtener productos terminados o semi-terminados. Las actividades comerciales incluyen la venta de productos y en los servicios se engloban actividades en las que predominan las prestaciones de hacer.

b) En el caso de actividades industriales, lo que sigue es discernir la rama fabril que corresponde, distinguiendo normalmente entre las siguientes categorías: bienes, alimentos y bebidas; construcción; y servicios públicos (distribución de electricidad, agua, etc.).

c) Cuando se trata de comercio, normalmente se distingue en primer lugar entre el comercio al mayor y el detal. Al igual que en el caso industrial, las actividades comerciales suelen dividirse por categorías como artículos para el hogar, textiles, uso personal, alimentos, tecnología, etc.

d) En los servicios quedan incluidas actividades como el mantenimiento, reparación de bienes, espectáculos, adiestramiento, transporte y actividades financieras.

e) En la gran mayoría de los casos existen, por cada rama (industria, comercio y servicios) códigos genéricos o residuales, previstos para ser aplicados cuando la actividad desarrollada por un contribuyente no encuadra de manera exacta en alguno de los códigos específicos del clasificador.

Como se observa, el proceso de clasificación va de lo general a lo específico y su objetivo es encuadrar cada una de las actividades desarrolladas, dentro del código que mejor se adapta a su naturaleza. Con las diferencias evidentes del caso, este proceso lógico se asimila al que se lleva a cabo a fines aduaneros, cuando se busca encuadrar la mercancía importada dentro del código adecuado previsto en el Arancel de Aduanas.[86]

En este sentido, consideramos pertinente la afirmación de RIOS RIOS según la cual: "la nomenclatura es un sistema jerárquico, constituido por Secciones, Capítulos, Partidas, Subpartidas e ítems arancelarios. Consecuencia de lo expresado, es que la clasificación de la mercancía debe ser abordada en un proceso sistemático, paso a paso, por cuanto a fortiori, se debe garantizar la interpretación uniforme, neutra y transparente del instrumento por parte de la administración". Dicho autor destaca tres elementos necesarios para la interpretación arancelaria que consideramos extrapolables a la técnica del aforo a fines del impuesto municipal: coherencia, sistematicidad y exhaustividad.[87]

Ciertamente, a fines municipales es necesario qua la actividad de aforar o clasificar sea coherente, en el sentido de que la alícuota asignada guarde una relación razonable con las actividades del

[86] *Vid.* RIOS RIOS, Freddy. *Nomenclatura y Arancel de Aduanas. Reglas Generales de Interpretación.* En "IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". AVDT, Caracas, 2009. p. 460.

[87] RIOS RIOS. *Ob. cit,* pp. 476-477.

contribuyente. Debe ser sistemática, porque se hace obligatorio discernir la naturaleza de la actividad de lo general a lo específico y, por último la clasificación debe ser exhaustiva, ya que es necesario asegurar que el código escogido se asignó luego de revisar todo el clasificador de actividades, a los fines de aplicar el código más preciso.

Finalmente, un punto importante a destacar es que un mismo contribuyente puede tener asignados varios códigos. Ello, claro está, dependerá del modelo del clasificador previsto en la Ordenanza correspondiente. Lo que si debe quedar claro, es que toda actividad desarrollada debe ser clasificada en un código, ya que lo contrario podría implicar el desarrollo de actividades no autorizadas previamente por la administración tributaria municipal.

5.1. Certeza jurídica y clasificación

Uno de los puntos que genera mayores controversias en materia municipal, con respecto a la determinación, es el de las reclasificaciones que llevan a cabo las administraciones tributarias municipales. Por reclasificación entenderemos aquí, el proceso mediante el cual se decide aplicar a las actividades del contribuyente una tarifa distinta a la prevista en la Licencia de Industria y Comercio, por considerar que el código y tarifa usados por el contribuyente no se corresponde con las actividades desplegadas.

La administración tiene plenas facultades para reclasificar una actividad, pero esa potestad debe ser ejercida respetando la garantía de no retroactividad prevista en los artículos 24 de la Constitución, 11 y 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y 237 del Código Orgánico Tributario. La administración pueda cambiar su criterio, pero ese cambio solamente puede aplicarse hacia el pasado si es más beneficioso para el contribuyente. Con este régimen, además, se protegen dos garantías adicionales como son la seguridad jurídica y la confianza legítima.[88]

[88] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 7/12/1982, caso: Metropolitana de Automóviles, C.A. y Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, 6/11/2006, caso: Hilados Flexilón, C.A.

En este punto es necesario precisar que solamente pueden derivarse sanciones para el contribuyente, en caso que la reclasificación se justifique porque aquel ha desarrollado actividades diferentes a las autorizadas en la Licencia o las ha declarado bajo un código equivocado. Por ello, si debe aplicarse un nuevo código o alícuota en virtud de un error atribuible a la Administración, no procederá la liquidación de sanciones.

5.2. La tarifa aplicable al caso de los industriales que venden en varios municipios

Como se explicó anteriormente, de acuerdo con el criterio del caso Dixie Cup[89], en los casos que un industrial venda en varios municipios la tarifa aplicable sería la industrial, ya que lo contrario supondría una violación directa de la clausula comercial prevista en la Constitución (artículo 18, numeral 3 de la Constitución de 1961, vigente para la fecha de la sentencia, y artículo 183, numeral 3 de la Constitución de 1999). De acuerdo con la limitación directa prevista en el artículo 183, numeral 3, de la Constitución de 1999, los municipios no pueden dar a los bienes producidos fuera de su territorio, un trato distinto del que profieren a los bienes fabricados en su jurisdicción.

Dicha norma, conocida como "clausula comercial", representa una prohibición de crear barreras al comercio inter-estadal e inter-municipal, al punto que en las primeras constituciones del Siglo XX dicha norma se encontraba bajo un Título denominado "Bases de la Unión".[90] Su propósito queda revelado en la Exposición de Motivos de la Constitución de 1999, la cual al referirse al Título VI: Del Sistema Económico, de nuestro texto fundamental, señala que "El Estado no está ausente, tiene un papel fundamental como regulador de la economía para asegurar el desarrollo humano integral", de manera que, como lo consagra el Artículo

[89] Corte Suprema de Justicia-Sala Político Administrativa, 17/02/1987, caso: Dixie Cup de Venezuela.

[90] Para una descripción pormenorizada del desarrollo histórico de esta provisión constitucional ver, por todos, el trabajo de PLANCHART MENDOZA. *El impuesto... Ob. cit.*, pp. 175-182.

299 de la Constitución, se concrete el objetivo de promover la creación de valor agregado nacional y de fuentes de trabajo, garantizando la seguridad jurídica para fomentar, junto con la iniciativa privada, el desarrollo armónico de la economía nacional.

La cláusula comercial referida resulta necesaria e ineludible, toda vez que cumple un rol de protección de la economía como instrumento de política nacional. De allí, insistimos, que en los albores del Siglo XX nuestros textos constitucionales la consideraran como parte de los cimientos del Estado, al incluirla dentro del Título de "Bases de la Unión". En tanto garantía fundamental del Estado venezolano, la norma del artículo 183, numeral 3 de la Constitución entonces no puede ser relajada ni interpretada de manera que resulte contraria a sus propósitos de protección de la economía nacional.

Es importante destacar que la norma referida, aunque estrechamente vinculada al régimen de armonización del Artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, regula un supuesto muy diferente. De hecho, como se indicó anteriormente, la norma que consagra la clausula comercial se encuentra en el ordenamiento republicano venezolano desde tiempos inmemoriables, dado que forma parte de los pilares en los que se sustenta el Estado Venezolano.

La norma de la clausula comercial o de prohibición de discriminación inter-municipal constituye un principio constitucional de aplicación preferente y obligatoria, cuya única relación con la regla armonizadora del Artículo 219 es que permite aclarar qué tipo de alícuota se debe aplicar al contribuyente industrial en el Municipio del comercio. Por ello, además de su rol regulador de la política económica de la República, la norma del 183.3 de la Constitución permite complementar el régimen de imputación de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Dicho de otro modo, la norma constitucional sirve un propósito adicional cuando es necesario aplicar el Artículo 219, pero bajo ningún respecto es correcto considerar que esta última disposición excluye o hace inaplicable dicha provisión constitucional.

La jurisprudencia ha denominado esta conclusión "criterio de uniformidad en la tarifa", señalando que:

> *"con fundamento en la prohibición constitucional, cuando un mismo contribuyente ejerza actividades industriales en un municipio y comerciales en otro, en ambos casos, deberá dársele el mismo tratamiento fiscal, es decir, que a los efectos de la determinación de los ingresos brutos deberá aplicársele la alícuota industrial"* (Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 318, 18/04/2012, caso: Cervecería Polar, C.A.)

Esta decisión ratifica el criterio de los siguientes fallos de la Sala: N° 00649, 20/05/2009, caso: Corporación Inlaca; N° 00775, 3/06/2009, caso: Industrias Diana; N° 01827, 16/12/2009, caso: Praxair de Venezuela, todos la cuales confirman y ratifican la vigencia y aplicabilidad de la doctrina sentada en el caso Dixie Cup. En igual sentido se han pronunciado los tribunales de instancia (Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario N° 1734, 20/07/2010).

6. Casos especiales

Juan Korody*

Una vez estudiada la dogmática que informa el IMAE, debemos revisar ciertas categorías especiales que bien por encontrarse en una especial situación de hecho y/o de derecho frente a la

* Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), con estudios de postgrado en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello.
Profesor del Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP-UCAB) y profesor invitado en el postgrado de Derecho Financiero de la UCAB.
Es autor de múltiples trabajos en materia tributaria, constitucional y regulatoria, materias en las cuales ha centrado su carrera profesional. También ha sido ponente en diversas conferencias nacionales e internacionales.
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y de la International Fiscal Association (IFA).
Socio del Escritorio Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck).

normativa general del IMAE, son casos que responden a la imposición de forma distinta a los casos ordinarios antes analizados.

6.1. Actividad de Hidrocarburos

Cuando se analiza la actividad de hidrocarburos, no podemos perder de vista que estamos en presencia de la principal actividad económica del país.

A pesar que la actividad de hidrocarburos es un negocio que envuelve una serie de agentes económicos en un sistema de prestaciones y actuaciones económicas, un par de elemento claves, que deben tenerse en cuenta para analizar la incidencia o no del IMAE, está en (i) la interpretación sistemática de las normas, principios y reservas que de dicha actividad ha hecho el Estado en la Constitución y (ii) a verificación de lo que realmente se considera actividad de hidrocarburos.

En efecto, en el caso de la actividad de hidrocarburos se hace imperativo hacer una interpretación en forma armónica de las normas de la Constitución a los fines de identificar, que se le ha otorgado al Poder Público Nacional lo siguiente:

(i) La competencia para la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre los hidrocarburos y minas (numeral 12 del artículo 156);

(ii) El régimen y administración de las minas e hidrocarburos (numeral 16 del artículo 156) y

(iii) De reservar, mediante la ley orgánica respectiva (fíjense que es sólo por Ley Orgánica y en modo alguno a través de una ley local), y por razones de conveniencia nacional, la actividad petrolera (artículo 302).

La consecuencia de los tres ítems anteriores es que se configura un monopolio perfecto y absoluto de la materia de hidrocarburos en cabeza del Poder Nacional[91].

[91] Vale decir que sentencia de fecha 9 de octubre de 2003, recaída en el caso "Shell Internationale Petroleum Maatschappij B.V.", se dejó claro que el propio texto constitucional podía excluir determinadas actividades del alcance de la imposición municipal.

Obsérvese que no se ha expresado en momento alguno que la reserva tiene como causa única la atribución competencial sobre el régimen y administración de las minas e hidrocarburos (numeral 16 del artículo 156), sino que se buscó demostrar la intención del Constituyente de ser lo más elocuente posible respecto a la reserva, con el fin de evitar usurpación de competencias por interpretaciones aisladas tal como ocurre en el presente caso.

Así las cosas, a pesar que el IMAE tiene como elemento objetivo del hecho generador, el ejercicio de actividades económicas de industria, comercio y servicio en jurisdicción del Municipio, con fines lucrativos en los términos explicados a lo largo de este capítulo, lo cierto es que como resultado de la aplicación del catálogo de limitaciones generales y especiales contenidas en la Constitución y en las leyes, existen algunas actividades *-como la de explotación y comercialización de hidrocarburos-* que se encuentran fuera de la esfera de la imposición municipal, ello como resultado de una decisión del Constituyente de someterlas únicamente a un régimen regulatorio y tributario que debe estar en manos del Poder Central, en virtud -tal como hemos venido afirmando- del interés nacional y la importancia estratégica de este tipo de actividad.

La doctrina venezolana ha sido prácticamente unánime al señalar, tanto bajo la Constitución de 1961 como la de 1999, que los Municipios carecen de potestad para gravar la actividad de hidrocarburos, y en tal sentido, FEDERICO ARAUJO y LEONARDO PALACIOS han destacado lo que a continuación se transcribe:

> "... la materia de hidrocarburos en general y, en especial, la tributación sobre ella, se encuentran reservadas al Poder Nacional en forma absoluta, con lo que se configura un límite exclusivo u excluyente a la tributación municipal. Por lo tanto, cualquier forma de integración empresarial derivada de la vigencia del artículo 5 de la LOREICH, no estaría sometida al pago de impuestos municipales, en especial a la Patente de Industria y Comercio"[92].

[92] ARAUJO MEDINA, Federico y PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: "Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos", Torres Plaz y Araujo, 1995, pp.59

AURORA MORENO DE RIVAS, al referirse a las actividades desplegadas en el marco de los Convenios de Asociación contemplados en el artículo 5, aparte único, de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, señala que ***"...no aplica a este tipo de empresas el gravamen sobre el ejercicio de industria y comercio por cuanto el objeto de su actividad es la explotación de uno de los recursos naturales reservados a la potestad del poder nacional"***[93]

Resulta básico destacar que en la evolución jurisprudencial, aunque sea reciente. Lo común del desarrollo jurisprudencial es la evidente tendencia en aceptar expresamente la no gravabilidad de la explotación de hidrocarburos por parte de los Municipios, en su mayoría, insistimos, basados en el respeto a la reserva que de la Actividad se ha hecho de forma exclusiva y excluyente al Poder tributario nacional.

Traemos a colación una importante decisión de fecha 17 de septiembre de 1999, dictada por la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena, se declaró la no sujeción de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos a los tributos municipales, en razón de que dichas actividades están reservadas al Poder Nacional. El fallo estableció lo siguiente:

> "No existe duda entonces, en cuanto a que lo relacionado con el régimen y administración de las minas e hidrocarburos, es materia reservada al Poder Nacional, debiendo incluirse dentro de esa atribución lo relacionado al régimen tributario que les resulta aplicable, ya que (...) esta reserva incorpora la regulación del régimen tributario aplicable a esas actividades.

[93] MORENO DE RIVAS, Aurora: "La Participación del Estado en la Explotación de la Riqueza Petrolera" en "Temas de Derecho Petrolero", publicación de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, McGraw Hill, pp.110. Ver igualmente el trabajo de Betty Andrade Rodríguez, intitulado "Tributación Municipal a los Hidrocarburos" (publicado en "Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela", Ediciones AVDT, 2005), en el que se afirma que estarían excluidas de la tributación municipal las actividades de hidrocarburos.

Desde luego, lo antes anotado implica al unísono como conclusión, en seguimiento al artículo 139 eiusdem, que es al Congreso a quien corresponde legislar sobre estas materias, incluso en cuanto a la materia rentística aplicable al sector.

Y, conviene anotar, es **la propia Constitución** (artículo 97), la que prevé la posibilidad de que el 'Estado', se reserve determinadas industrias, explotaciones o servicios de interés público por razones de conveniencia nacional, dejando a **la Ley** lo concerniente a la industria promovida y dirigida por él. Carácter que recoge y subraya el artículo 1° de **la Ley Orgánica** que Reserva al Estado **la Industria** y el Comercio de los Hidrocarburos, ya que dicho instrumento declara "de utilidad pública y de interés social" las actividades relacionadas con la exploración y explotación de Hidrocarburos.

Por lo demás, reservada la regulación sobre dicha industria en razón del interés nacional que reviste esa actividad al ser uno de los pilares fundamentales en que se sostiene nuestra economía, es lógico que la regulación en la materia esté también circunscrita al ámbito nacional por los mencionados numerales décimo y octavo del artículo 136. De este modo, es indefectible concluir que toda la regulación en la materia, lo que incluye desde luego su tratamiento fiscal, debe quedar plasmada en una Ley nacional y, por tanto dictada por el Congreso según los extremos dispuestos en el artículo 162 y siguientes de **la Constitución.**

En definitiva, no es posible que los Municipios extiendan su potestad tributaria a actividades que corresponden a materia rentística reservada al Poder Nacional. Por el contrario, y abundando en lo antes expuesto, el propio texto constitucional al definir los límites a que debe sujetarse esa unidad política -el Municipio- señala las materias rentísticas de la competencia nacional"

Esta decisión fue ratificada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante fallo dictado el 4 de marzo de 2004, mediante el cual se interpretó el artículo 180 de la Constitución, citándose de nuevo la sentencia mencionada de fecha 17 de septiembre de 1999, indicándose que: *"En esa sentencia se decidió que las actividades que implican auténtica explotación de hidrocarburos, por cuanto conllevan la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las asociaciones empresariales conformadas tanto por el capital público como por capital privado, son las que escapan de la tributación municipal (omissis)"*.

Por otra parte, debemos hacer especial mención al fallo dictado en fecha 18 de octubre de 2007 por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (caso "Shell Venezuela, S.A."), en el que se decidió lo siguiente:

> "La extinta Corte Suprema de Justicia, en Pleno, mediante sentencia del 17 de agosto de 1999, que resolvió la demanda de nulidad por inconstitucionalidad contra la llamada "apertura petrolera", se refirió a este punto, pues distinguió, a los efectos de la tributación nacional y/o municipal, entre las actividades que implican auténtica explotación y aquéllas en las que no. El criterio diferenciador consistía en la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las empresas (que eran una asociación de capital público y capital privado). El caso en el que la empresa mixta adquiriese la propiedad del crudo quedaba fuera del alcance de la tributación municipal. En cambio, se precisó en ese fallo, sí estaban sujetas a los impuestos locales las actividades inherentes a los llamados Convenios de Servicios Operativos, pues siendo totalmente ejecutadas por empresas privadas, no había traslado de la propiedad del crudo, sino el pago de sus servicios.
>
> La Sala entiende, en ese mismo sentido, que la reserva de poder tributario a favor de la República sobre los hidrocarburos sólo puede afectar a las empresas que

se aprovechan de manera directa de esos productos, quedando el resto sometidas a los tributos municipales que se generan por el ejercicio de actividades lucrativas, como cualquier otra empresa. El hecho de que ciertas empresas presten servicios relacionados con la industria y el comercio de hidrocarburos no puede implicar una exclusión de la tributación local, pues se le estaría dando un alcance mayor del que en efecto tiene.

La extinta Corte Suprema de Justicia, en Pleno, mediante sentencia del 17 de agosto de 1999, que resolvió la demanda de nulidad por inconstitucionalidad contra la llamada "apertura petrolera", se refirió a este punto, pues distinguió, a los efectos de la tributación nacional y/o municipal, entre las actividades que implican auténtica explotación y aquéllas en las que no. El criterio diferenciador consistía en la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las empresas (que eran una asociación de capital público y capital privado). El caso en el que la empresa mixta adquiriese la propiedad del crudo quedaba fuera del alcance de la tributación municipal. En cambio, se precisó en ese fallo, sí estaban sujetas a los impuestos locales las actividades inherentes a los llamados Convenios de Servicios Operativos, pues siendo totalmente ejecutadas por empresas privadas, no había traslado de la propiedad del crudo, sino el pago de sus servicios.
(...)

La Sala entiende, en ese mismo sentido, que la reserva de poder tributario a favor de la República sobre los hidrocarburos sólo puede afectar a las empresas que se aprovechan de manera directa de esos productos, quedando el resto sometidas a los tributos municipales que se generan por el ejercicio de actividades lucrativas, como cualquier otra empresa. El hecho de que ciertas empresas presten servicios relacionados

con la industria y el comercio de hidrocarburos no puede implicar una exclusión de la tributación local, pues se le estaría dando un alcance mayor del que en efecto tiene" (subrayado de mi representada)[94].

Como se puede observar la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en criterio vinculante, establece cuáles son

[94] Ver también Sentencia dictada en fecha 7 de noviembre de 2007 por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en el caso "Corporación La Petrolea", en la que se afirmó: *"En este orden de ideas, es necesario destacar que en razón de las especificidades técnicas que la actividad de hidrocarburos, y en particular la industria petrolera requiere en todas las etapas de su industrialización y comercialización, el aprovechamiento de estas sustancias fósiles no se circunscribe a la mera exploración y explotación de los recursos energéticos, sino que abarca un conjunto de operaciones verticalmente integradas que van desde la fase inicial de extracción del crudo, hasta la puesta de los productos derivados a disposición de los consumidores finales. / Esta integración vertical de actividades ha sido el resultado histórico del mal llamado proceso de "nacionalización" (rectius: reserva), llevado a cabo en el año 1975 con la promulgación de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, cuerpo normativo en el cual, basados en razones de "conveniencia nacional" se acordó el ejercicio privativo por parte del Estado venezolano de toda la actividad de hidrocarburos, entendida por tal, tanto la exploración del suelo, como la explotación de los yacimientos petrolíferos, asfálticos, y de otros hidrocarburos en general; su manufactura, refinación, transporte por vías especiales y almacenamiento, comercio interior y exterior de las sustancias explotadas y refinadas, así como las "obras que su manejo requiera", con lo cual se procedió posteriormente a un proceso de reversión y expropiación de los bienes e instalaciones necesarias para llevar a cabo las operaciones antes señaladas, cuya titularidad estaba en manos de empresas privadas. / Esa concepción integracionista de la actividad petrolera, ha permanecido prácticamente invariable en nuestra legislación energética, en tanto, pese a la celebración en el año 1995 de los Convenios de Asociación para la Exploración a Riesgo de nuevas áreas y la producción de hidrocarburos bajo el esquema de Ganancias Compartidas ("apertura petrolera"), mediante los cuales se autorizó al Estado a celebrar con las empresas privadas convenios operativos y de asociación para la exploración y explotación de crudo, crear asociaciones estratégicas propiamente dichas y asociaciones de ganancias compartidas, que permitían en algunos casos la reactivación de viejos pozos petroleros, y en otros el descubrimiento y explotación de nuevos yacimientos, y con ello el incremento de la producción de crudos y sus derivados; se ratificaba "a las actividades relacionadas con la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, con el transporte por vías especiales, almacenamiento y comercialización de la producción obtenida en las Áreas, y con las obras que su manejo requiera", parte integrante del régimen de aprovechamiento de los hidrocarburos reservado al Poder Nacional".*

las empresas que ejercen la actividad de hidrocarburos, e igualmente establece la importancia de diferenciar dichas empresas, con empresas que prestan servicios a empresas que realicen la actividad de hidrocarburos, pues únicamente puede considerarse empresas que ejerzan la actividad a "***las empresas que efectivamente se aprovechan del producto (hidrocarburo), a través de la obtención de una renta, y no respecto de cualquier empresa que preste servicios colaterales a tal industria, así sean indispensables para el desarrollo de la actividad.***"

Debe destacarse también que el análisis que se hace para llegar a la conclusión a la que ha venido arribano la jurisprudencia, no se centra en forma alguna en un tema de inmunidad tributaria, sino en la naturaleza de la actividad, que en este caso implica -en palabras de la Sala Constitucional- una "auténtica explotación de hidrocarburos", de conformidad con un Convenio de Asociación que, de conformidad con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, permitía la participación de capital privado.

Adicionalmente no podemos dejar de mencionar que el legislador en el artículo 212 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal dejó claramente establecido que "*de conformidad con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República, las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas, no quedan incluidos aquellos productos que se obtengan de una transformación ulterior de bien manufacturado por la empresa del Estado*".

Fíjense que el legislador, utilizando la misma técnica de interpretación integradora de la Constitución respecto a las reservas o limitaciones del Poder tributario, estableció un supuesto de no sujeción calificada de otras actividades distintas a la actividad primaria de hidrocarburos, como son la "*de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por una empresa del Estado*".

Lo que no queda claro de la norma, dada su redacción, es si la actividad que no está sujeta al IMAE es venta, que una empresa

del Estado haga de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo, o la venta que haga cualquier persona pública o privada de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo, cuya refinación o manufactura sea realizada una empresa del Estado.

Argumentos para sostener ambos supuestos existen, sin embargo debemos inclinarnos sobre la segunda interpretación amparados en que de interpretarse ese supuesto de no sujeción calificada, estaríamos frente a un posible caso de discriminación de las empresas privadas frente a las empresas del Estado.

A la luz de todos los elementos precedentemente expuestos, no queda duda alguna de que la gravabilidad de las actividades de hidrocarburos, en los términos expuestos, es decir, las empresas que efectivamente se aprovechan del producto (hidrocarburo), a través de la obtención de una renta, bien sea en actividades de extracción, refinación, mejoramiento o similares y no respecto de cualquier empresa que preste servicios colaterales a tal industria, así sean indispensables para el desarrollo de la actividad, se encuentra reservada en términos exclusivos y excluyentes a favor del Poder Nacional y por lo tanto no se encontrarían sujetas al IMAE.

6.2. Actividad de Telecomunicaciones

La Actividad de telecomunicaciones, es una actividad sensiblemente vital y estratégica para cualquier país y mucho más en Venezuela donde su penetración alcanza percentiles muy altos[95].

Dicha actividad y su imposición municipal ha estado signada por uno de los debates más interesantes y profundos de la

[95] Según el observatorio estadístico de CONATEL consultado en su sitio web http://www.conatel.gob.ve; el total de suscriptores encada renglón para el año 2011 alcanzan las cifras siguientes: (i) 7.332.080 en telefonía fija; (ii) 28.781.999 en telefonía móvil y (iii) 3.270.468 en suscriptores de internet. Ello sin contar otros importantes servicios de telecomunicaciones, tales como la televisión libre y por suscripción, radio, radiodeterminación, radiomensajes y otros.

doctrina tributaria académica y forense. Los Municipios han defendido la autonomía de su potestad tributaria, mientras que los contribuyentes que ejercen actividad de telecomunicaciones han esgrimido la reserva constitucional de la actividad al gravamen exclusivo por parte del Poder Nacional y el respeto a la capacidad contributiva por la existencia de tributos sectoriales que generan una alta tasa de presión tributaria al sector.

El debate históricamente se puede dividir en varias etapas: (i) con la Constitución de 1961; (ii) bajo la égida de la Constitución de 1999; (iii) antes y después de la Ley de Orgánica de Telecomunicaciones del año 2000 y (iv) con la vigencia de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del año 2006.

- **Con la Constitución de 1.961.**

Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, al existir la Ley de Telecomunicaciones de 1940, funcionaba una reserva complementaria que traía como consecuencia el nacimiento de un supuesto de no sujeción calificada que impedía que los entes municipales gravasen esta actividad, puesto que al crear el impuesto sobre las telecomunicaciones, se estaba asumiendo la potestad residual que en materia tributaria poseía el Poder Nacional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136, ordinal 8°, del Texto Fundamental de 1961[96], norma que debía interpretarse conjuntamente con la reserva constitucional de la actividad de telecomunicaciones prevista expresamente en el artículo 136, ordinal 22.

Entendido esto la Jurisprudencia hizo lo propio y se generó un eje jurisprudencial[97] en el cual la entonces Corte Suprema de

[96] *"...los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios que con carácter de contribuciones nacionales creare la ley"*

[97] Ver entre otras: Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 16 de julio de 1996, con ponencia del Magistrado Dr. Alfredo Ducharne, caso: TELCEL, C.A.; Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de fecha 11 de noviembre de 1999, recaída en el caso: RADIO INDUSTRIAL 1160, C.A.; Sentencia dictada en fecha 29 de noviembre de 2000 por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, bajo la ponencia del Magistrado Doctor Héctor Peña Torrelles (Vale decir que esta sentencia a pesar que estaba dictada por la Sala

Justicia dictó una serie de fallos en los cuales interpretando las normas constitucionales antes mencionadas, consideró que al estar reservada la actividad al Poder Nacional, entonces el poder tributario de los Municipios le estaba vedado gravar estas actividades.

- **Con la Constitución de 1.999.**

Con la culminación del proceso constituyente de 1999 y al mantener el Poder Nacional, con algunas modificaciones, el impuesto especial a las telecomunicaciones que ya existía en la derogada Ley de Telecomunicaciones de 1940, existía el criterio que debería continuar la tesis de la reserva de la actividad por fuerza de la competencia residual en materia impositiva que posee el Poder Nacional de conformidad con el artículo 156, numeral 12, de la Constitución de 1999, en vista que ni el Texto Fundamental ni alguna otra ley han asignado este impuesto especial en forma directa a los Estados o los Municipios.

De igual manera, gran parte de la doctrina sostuvo que al reservarse en forma exclusiva el Poder Nacional la gravabilidad de la actividad de telecomunicaciones, está haciendo uso de su potestad de armonización tributaria, contemplada en el artículo 156, numeral 13, de la Constitución de 1999, excluyendo para los Municipios la posibilidad de gravar esta materia[98].

- **Ley de Orgánica de Telecomunicaciones del año 2000.**

En plena vigencia de la Constitución de 1999, el debate se centraba sobre si con la norma constitucional contenida en el artículo

Constitucional en plena vigencia de la nueva Constitución, estaba referida *rationae temporis* a la Constitución de 1.961).

[98] Debemos hacer mención a que la potestad de armonización y coordinación puede manifestarse mediante diversas técnicas, una de las cuales es, justamente, la atribución de la competencia de forma exclusiva a uno de los entes de base territorial, en detrimento de los otros, lo cual ocurre en este caso, en el que el Poder Nacional se reserva, a través de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, el gravamen a esta actividad, impidiendo a los Municipios exigir con respecto a la misma el pago de la entonces Patente de Industria y Comercio o, eventualmente, del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas.

180[99], las competencias reguladoras otorgadas al Poder Nacional en el catalogo de los numerales del artículo 156, eran distintas a las materias reservadas íntimamente a la materia impositiva, las cuales se encuentran enumeradas en el numeral 12 de ese mismo artículo.

De tomarse esta interpretación, entonces las actividades de telecomunicaciones deberían estar sujetas al gravamen del impuesto municipal pues la actividad no se encontraba dentro del catálogo de actividades del numeral 12 del artículo 156 constitucional, sino en el numeral 28 que indicaba lo siguiente

> *"Es de la competencia del Poder Público Nacional:*
> *(...)*
> *28. El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético".*

Para ese momento, existían sin duda, dos posturas marcadas frente al gravamen o no de la actividad de telecomunicaciones con el Impuesto municipal a las Actividades Económicas.

Como corolario de todo lo anterior, se promulga en el año 2000 la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, la cual dicho sea de paso, marcó un avance y la modernización de la legislación y regulación de una pujante actividad económica en nuestro país. En dicha ley, no quedó ajeno el debate antes descrito.

Así pues, la norma contenida en el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, se establece que ***"...de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la actividad de telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estadales o municipales"***.

Debemos destacar que la naturaleza jurídica *-en el ámbito del ordenamiento jurídico impositivo-* esta disposición de la Ley Orgánica

[99] "La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades".

de las Telecomunicaciones, es definitivamente *-además de ser una norma que se integra de manera perfecta a las disposiciones constitucionales-* es una norma de armonización tributaria, que busca no sólo dar un poco de orden y coherencia a la alta presión tributaria a la que están sometidas las empresas del ramo de las telecomunicaciones, sino que le otorga unicidad al sistema tributario nacional, que por más que se entienda al Estado Venezolano como Federal *-lo cual no es cierto absolutamente-* el mismo es una sola República.

A tal efecto recientemente los tributaristas Federico Araujo Medina y Leonardo Palacios, al referirse a la naturaleza de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en el marco de la tributación Municipal indicaron lo siguiente:

> "La Ley Orgánica de Telecomunicaciones, como ley de armonización impositiva del sector y como 'marco legal de regulación general de las telecomunicaciones' pretende, no sólo la unicidad del sistema tributario, su racionalidad y la integridad propia e inherente a un régimen federal, sino que también busca salvaguardar el principio de capacidad económica o contributiva de los sujetos pasivos que con su iniciativa organizativa y financiera concurren con el Estado, bajo condiciones de eficiencia, libre competencia, la promoción del desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar, entre otras, fuente de trabajo, alto valor agregado nacional, sustentabilidad, y permanencia del crecimiento de la economía a través de la creación de un marco viable para un sector tan estratégico como el de las telecomunicaciones"[100].

Sin embargo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictó en fecha 3 de agosto de 2004, decidiendo un recurso

[100] ARAUJO, Federico y PALACIOS, Leonardo: "La Inconstitucionalidad de gravar con impuesto a las actividades económicas las telecomunicaciones", en el Libro Homenaje a Gustavo Planchart Manrique. UCAB, Caracas, 2003

de nulidad por inconstitucionalidad contra el Código III.I.1.21 del Clasificador de Actividades Económicas, contenido en el artículo 40 de la Ordenanza sobre Patente de Impuesto de Industria, Comercio, Servicio e Índole Similar, en la cual, si bien se trataba de un caso que debería resolverse bajo las reglas impuestas en la Constitución de 1.961, modificó en su parte motiva, el criterio respecto a la gravabilidad de las telecomunicaciones.

Ahora bien, esta sentencia no anuló de forma alguna el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Seguía en vigor el debate.

- **Ley Orgánica del Poder Público Municipal**

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal entró en vigencia el 1° de enero de 2006 y en ella:

(i) Se califica a la actividad de telecomunicaciones como una actividad de servicios de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 209;

(ii) Se establecen como factores de conexión: (a) el lugar cual esté ubicado el aparato desde donde parta la llamada, para telefonía fija y (b) para telefonía móvil, servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares la residencia del usuario.

(iii) Se establece en la disposición transitoria séptima, un tope para la aplicación alícuotas para la actividad de radiodifusión sonora, que no podrá exceder del cero coma cinco por ciento (0,5%) y en los demás casos de servicios de telecomunicaciones, la alícuota aplicable no podrá exceder del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga otra alícuota distinta.

Esto significó que un acto normativo de rango legal, posterior a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, considerase gravable la actividad de telecomunicaciones y aunque no existía una derogatoria expresa, hay quienes piensan que sí hubo una tácita.

En nuestro criterio, existen motivos de orden constitucional que hacen que el régimen (término amplio que abarca no sólo la potestad regulatoria sino todo el espectro de acción) de las telecomunicaciones sea una competencia exclusiva y excluyente del Poder Nacional tal como nos refriere el artículo 156 en su numeral 28, tal como ha sido casi unánimemente declarado por la doctrina y jurisprudencia patria.

Adicionalmente la actividad de telecomunicaciones está altamente incidida por tributos especiales que se determinan tomando la misma base imponible (ingresos brutos) que el IMAE, lo cual traería como consecuencia una tributación posiblemente confiscatoria para esta actividad frente a otras[101].

Es evidente que la norma de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones según la cual nos indica que *"De conformidad con la Constitución de la República, la actividad de Telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estadales o municipales"*, se encuentra en plena vigencia, pues no existe una sentencia de la Sala Constitucional que la haya declarado o si quiera considerado nula y la misma fue reeditada en la reforma de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del año 2010[102]

6.3. Actividad Bancaria.

El banco es, como lo indica Villegas[103], una empresa, esto es una organización de capital, tecnología y trabajo para la prestación del servicio financiero; cuya actividad consiste en recibir fondos del dinero del público colocados a corto plazo, para transferirlos en préstamos a terceros.

---

101 RUAN, Gabriel y ARAQUE, Luis Alfredo: "El impacto de los tributos de telecomunicaciones en el sistema tributario", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 111, julio-septiembre 2006.

102 Publicada nuevamnte por error material en la Gaceta Oficial N° 39.610 del 7 de febrero de 2011.

103 VILLEGAS, Carlos Gilberto. Compendio jurídico, técnico y práctico de la actividad financiera. T.I, Depalma, Buenos Aires, 1989, *passim*.

El negocio de la empresa bancaria consiste en prestar los fondos que recibe y sus ingresos provienen, principalmente de los intereses que cobra por los mismos; además de las comisiones por los demás servicios que brinda vinculados al tráfico de dinero y con servicios complementarios de los prestamos.

Además, los bancos invierten sus disponibilidades en colocaciones a corto plazo (inversiones en títulos públicos y privados) lo que le produce también ganancias.

La vigente Ley de Instituciones del Sector Bancario[104] en su artículo 5 entiende por intermediación financiera "*la actividad que realizan las instituciones bancarias y que consiste en la captación de fondo bajo cualquier modalidad y su colocación en créditos o en inversiones en títulos valores emitidos o avalados por la Nación o empresas del Estado, mediante la realización de las operaciones permitidas por las leyes de la República*".

Así las cosas, el hecho imponible del IMAE, que constituye a los bancos en sujetos pasivos de esta relación jurídica tributaria local, es la intermediación financiera la cual a los fines de la determinación de la cuota impositiva a pagar a los distintos municipios "en" o "desde" realizan tal actividad, corresponde una base de cálculo o imponible conformada por "*los ingresos que de manera regular reciben por causa relacionada con las actividades gravadas*", es decir, los ingresos efectivamente percibidos que anejos al criterio de rentabilidad se causan o derivan de la intermediación financiera.

En este orden de ideas, se precisa perfilar, a la luz de las consideraciones precedentes en torno a la naturaleza y características del IMAE y la observancia de los principios constitucionales que conceptúan el ideal de la justa distribución de las cargas públicas alrededor del principio de la consulta de la capacidad económica, cuál sería el ingreso bruto que conforma la magnitud económica que sirve de base para el cálculo de la contribución que

[104] Cuya última reforma fue publicada en la Gaceta Oficial Nº 39.627 del 02 de marzo de 2011

esa institución financiera debe efectuar a favor de las entidades locales.

La actividad de los bancos se centra en (i) operaciones pasivas, que son aquellas mediante las cuales captan de fuentes externas los fondos que le sirven de materia prima para llevar a cabo sus operaciones y que los convierten en deudores de sus clientes; (ii) operaciones activas que representan las colocaciones en el mercado de créditos e inversiones en títulos valores, los fondos captados mediante operaciones pasivas; operaciones que erigen acreedor a los bancos y (iii) operaciones accesorias y conexas, que representa la variada gama de servicios que prestan en beneficio a sus clientes que no implican la captación de fondos, el otorgamiento de créditos o la realización de inversiones en títulos valores[105].

Entre las operaciones pasivas o de captación de fondos externas a las instituciones financieras están esencialmente representadas en los depósitos bancarios de dinero, denominados también depósitos irregulares. Los depositantes transfieren al banco la propiedad y libertad de uso de la suma de dinero depositada, de allí que cuando corresponda al banco devolverla, de acuerdo a los términos del contrato de depósito, tan sólo estará obligado a reintegrar una cantidad equivalente de la misma especie. Esto permite a los bancos disponer de las cantidades depositadas en beneficios o en función de otros clientes o agentes económicos.

Las modalidades de depósitos más comunes están los depósitos en cuenta corriente remunerados o no remunerados (a baja tasa de interés), los depósitos de ahorro (se remuneran mediante el pago de intereses en función de saldo mínimo del mes o diario cierre de cuenta), depósitos a plazos (se paga intereses en función del monto del depósito).

La importancia de este tipo de operaciones para los bancos radica en que constituyen la principal fuente de fondos operativos

[105] BELLO R., Gonzalo. Operaciones bancarias en Venezuela, UCAB, Caracas, 2007.

para otorgar créditos y realizar inversiones en títulos valores. En efecto, si partimos de

(i) La premisa expuesta *supra* en cuanto a que el fundamento y esencia económica de todo impuesto está en la renta, criterio económico que permite al constituyente originario distribuir competencialmente entre distintas entidades políticos territoriales la forma e intensidad de gravarla en sus distintos momentos (ingreso, inversión y gasto);

(ii) Que es necesario mantener una estrecha vinculación entre los distintos elementos configuradores del tributo cuya existencia dependen del hecho imponible;

(iii) Que la capacidad económica como exigencia inmediata al legislador como principio ordenador del sistema tributario se logra mediante la definición indisoluble entre base imponible y hecho imponible; y

(iv) Que el IMAE es un impuesto distorsivo que tiende a la violación del referido principio en virtud de lo cual debe establecer una correspondencia entre su hecho generador y la base de cálculo conformada por los ingresos brutos se impone establecer que ingresos constituyen la magnitud económica para determinar la cuota impositiva a pagar a los Municipios por parte de esta institución financiera.

'No otra puede ser la afirmación a la luz de la interpretación de los principios que informan la Constitución financiera venezolana en la vertiente de los ingresos de fuente tributaria y del desarrollo que el legislador nacional efectuó al establecer las bases del régimen municipal en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Es el caso, de los bancos con respecto a los depositantes pues la obligación sustancial es la de restituir la suma depositada, cualquiera sea la modalidad, sea cuando lo requiera el deposi-

tante, sea al vencimiento del plazo de la imposición[106]. En consecuencia, nunca puede serles atribuida la condición de ingresos brutos el monto total de los depósitos recibidos.

En tal sentido destacamos de la norma contenida en el artículo 211, en la cual encontramos el concepto de ingresos brutos que el mismo será "*todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas,* ***siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante***".

Este supuesto de exclusión se refiere a los casos de contribuyentes que reciben dinero de instituciones financieras asumiendo el carácter de sujetos pasivos o deudores de las relaciones jurídica dimanantes de contratos bancarios representativos de préstamos pues no conforman ingresos "*efectivamente percibidos por causa relacionada con las actividades gravadas*".

En las operaciones activas, como la prevista en el articulo in comento, los bancos se convierten en acreedores de los agentes económicos que reciben los créditos, pero éstos no son contribuyentes del IMAE por este concepto, o más preciso, el dinero objeto de préstamo no forma parte de la base imponible de la exacción.

La interpretación que debe dársele a la condición de exclusión de la base de cálculo de los ingresos "*que no sean consecuencia de un préstamo o de contrato semejante*" debe estar en función a la preservación de la vinculación entre actividad realizada e ingresos efectivamente obtenidos.

Así las cosas, la intención del legislador es excluir de la base de cálculo del IMAE cualquier ingreso que no sea el producto o resulta inmediato de la actividad realizada, por lo que un prés-

---

106 Vid., Villegas Carlos G., Contratos Mercantiles y bancarios, T.II, Contratos bancarios, Edic. del autor, Argentina, 2005, p.175.

tamo, mutuo de dinero, títulos o cualquier otro negocio jurídico bancario que conlleve la transferencia dineraria no debe ser incluida en la partida de ingresos brutos susceptibles de engrosar la base imposición del IMAE que debe cancelar el prestatario o cliente del banco.

Otro tema distinto, es la determinación de la base de cálculo del IAE que deben pagar los bancos y demás instituciones financieras por las operaciones activas, pasivas y neutras o accesorias que realizan.

Es importante señalar, dentro del contexto indicado, que los depósitos generan el mayor porcentaje de los gastos financieros de los bancos, a través de los intereses pagados a los depositantes.

En el proceso de intermediación, las tasas de interés que pagan los bancos por los recursos financieros que captan se denominan tasas de interés pasivas, y las tasas de intereses que cobran por los préstamos que otorgan reciben el nombre de tasas de interés activas.

Las tasas de interés pasivas se traducen, como lo expresa Bello, en gastos financieros para los bancos, representados por los intereses pagados a los depositantes, y las segundas generan ingresos financieros, representados por los intereses cobrados a los clientes que reciben préstamos[107].

Es lo que un sector de la doctrina llama el costo financiero de obtención del dinero por la entidad; el cual estará dado por el costo total de los fondos que capte el banco, sean en cuentas corrientes, en caja de ahorros, a plazos fijos, así como también los fondos que se vea precisada a tomar de otras entidades (prestamos *"call money"* o del mismo Banco Central (redescuentos, etc.)[108].

En este sentido, resulta absolutamente procedente, que los Bancos rebajen del monto de los ingresos gravables a efectos del

[107] BELLO R., Gonzalo. op.cit. p.283.
[108] VILLEGAS, Carlos Gilberto. "Compendio jurídico.....", op.cit., p.43.

IMAE, todo aquel gasto financiero, el cual no es sino la retribución de la captación del público la cual, es dirigida una parte a la inversión y otra al otorgamiento de créditos.

No otra puede ser la matriz de determinación de la base de cálculo del IMAE que debe pagar los bancos a las distintas municipalidades por el ejercicio habitual de la intermediación en su jurisdicción; siendo los ingresos brutos, los proventos o caudales regulares representados en el monto resultante de la diferencia entre los ingresos financieros (tasas activas) y el costo o gasto financiero (tasas pasivas).

Sostener lo contrario, es desconocer el principio de la capacidad económica y su adecuación mediante la conceptuación particular de cada tributo mediante la definición de los índices o concreción de la consulta a tal capacidad a través de la definición del hecho imponible pues se estaría sobredimensionando la aptitud de contribución, de manera irracional y con grave riesgo de confiscación[109] al pretender incluir ingresos no reales, actuales y directamente vinculados a la intermediación.

Constituiría una evidente antijuridicidad, que un Municipio pretenda gravar la totalidad de la intermediación, sin considerar el costo o gasto financiero, en virtud de que supone un violación flagrante al principio constitucional de la capacidad económica del contribuyente, el cual, rectamente entendido, exigen que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias[110].

En otro orden de ideas, el banco, tal como indica la definición de intermediación, puede hacer operaciones bursátiles por cuenta propia y por cuenta de terceros.

---

[109] Cfr., CASADO OLLERO, G., *El principio de la capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. El contenido constitucional de la capacidad económica*, II, en Revista Española de Derecho Financiero, N. 34, Civitas, Madrid, 1982, p.191

[110] Vid., CHECA GONZÁLEZ, C. El Impuesto sobre Actividades Económicas citado por Francisco Gárcia-Fresneda Gea, op.cit., p.93 y Moschetti, F.,El principio de capacidad contributiva, Instituto de Estudios Fiscales; Madrid,1980, p.303.

En el caso de operaciones bursátiles por cuenta de terceros, la capacidad económica gravable con el IMAE, estaría representada sólo por la comisión que cobre el banco a su cliente por dichas colocaciones. De igual modo, las comisiones por servicios prestados por el banco a sus clientes, que se enmarquen dentro de las actividades consuetudinarias u ordinarias, también representarán elementos de base imponible para el IMAE.

En el caso de operaciones bursátiles propias, de acuerdo a las razones anteriormente expuestas de funcionamiento del banco y los gastos financieros, debe analizarse con sumo cuidado que representaría o no un verdadero ingreso bruto para el banco.

En ese sentido si la operación bursátil está representada en un préstamo cualquiera que sea su modalidad adoptada, la recompra del título, el pago al vencimiento o la reventa en el mercado secundario, debe considerarse como no gravable, precisamente pues dicho ingreso es consecuencia de la restitución de una cantidad dada en préstamo. Distinto es el caso de los intereses, cupones o rendimientos del título que pudieran considerarse como el verdadero ingreso bruto.

Respecto a las operaciones de título de deuda pública, muy recientemente la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, zanjó la discusión, considerando que en efecto, los ingresos provenientes de operaciones de deuda pública nacional (DPN), deben excluirse de la base de cálculo del impuesto municipal a las actividades económicas[111].

---

111 *"Con fundamento en el criterio antes transcrito, esta Sala estima que los rendimientos obtenidos por la contribuyente Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal como consecuencia de la emisión y colocación de los bonos de la deuda pública nacional (DPN), ostenta el carácter de préstamo efectuado por la entidad bancaria a la República, los cuales si bien comportan beneficios para la entidad bancaria, constituyen propiamente una devolución del capital otorgado en préstamo y, por tanto, deben excluirse de la base de cálculo del impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), toda vez que en estas operaciones no interviene la voluntad de la contribuyente, sino que se produjo como resultado de las propias políticas monetarias y financieras asumidas por el Estado venezolano. En consecuencia,*

Bibliografía

ACEDO PAYAREZ, Germán: "Régimen Tributario Municipal Venezolano", Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos No. 69. Caracas. 1999

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty: "Tributación Municipal a los Hidrocarburos", en "Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela", Ediciones AVDT, 2005

ARAUJO MEDINA, Federico y PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: "Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos", Torres Plaz y Araujo, 1995.

ARAUJO, Federico y PALACIOS, Leonardo: "La Inconstitucionalidad de gravar con impuesto a las actividades económicas las telecomunicaciones", en el Libro Homenaje a Gustavo Planchart Manrique. UCAB, Caracas, 2003.

ARAUJO MEDINA, Federico, PLAZ ABREU, Rodolfo y PLANCHART MENDOZA, Antonio. "Notas sobre la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas en el caso de las actividades de intermediación financiera". En "Temas de Actualidad Tributaria". AVDT, Caracas, 2009.

ANZOLA, Oswaldo: "La patente de industria y comercio y su aplicación sobre el ingreso bruto representado por dividendos". Revista de Derecho Público. N° 42. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990.

BELLO R., Gonzalo: "Operaciones bancarias en Venezuela" , UCAB, Caracas, 2007.

BREWER CARÍAS, Allan: "Comentarios sobre el Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio". Revista de Derecho Público No. 6. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 1983.

BREWER CARIAS, Allan: "Instituciones Políticas y Constitucionales". Tomo II. Universidad Católica del Táchira. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas - San Cristóbal. 1996.

---

resulta procedente la denuncia hecha por el apoderado judicial de la contribuyente sobre este particular. Así se decide"(Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia de fecha 18 de enero de 2011, recaída en el caso "Banco de Venezuela").

BRICEÑO LEÓN, Humberto: "El Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio en Venezuela". Mc Graw Hill. Caracas. 1998.

CASADO OLLERO, Gabriel: "El principio de la capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta". El contenido constitucional de la capacidad económica, II, en Revista Española de Derecho Financiero, N. 34, Civitas, Madrid, 1982

EVANS MÁRQUEZ, Ronald: "Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano". Caracas, McGraw Hill, 1998.

FRAGA PITTALUGA, Luis, VILORIA MÉNDEZ, Mónica y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador: "El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas". Fraga, Sánchez & Asociados, Caracas, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José J: "Curso de Derecho Financiero Español", Madrid, Marcial Pons, 2000.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO: "Temas de Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana: "Impuesto a los Ingresos Brutos". Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982.

JARACH, Dino: "El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1.971.

JULIEN-LAFERRIÉRE, Francois: "El Poder Público Municipal y Local en Francia. Evolución y realidad contemporánea en el Derecho Municipal, en Derecho Municipal Comparado". Edicciones Liber. Caracas. 2009.

KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban: "La Tributación Municipal de las Actividades Industriales: ¿La Armonización como Solución? En "X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". Tomo II. AVDT, Caracas, 2011,

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos: "Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo". McGraw Hill, Madrid, 1995

MIZRACHI, Ezra: "La Patente de Industria y Comercio". FUNEDA, Caracas, 1998.

MIZRACHI, Ezra: "Notas sobre el Origen y la Naturaleza de la Patente de Industria y Comercio", en Temas de Tributación Municipal. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2005.

MORENO DE RIVAS, Aurora: "La Participación del Estado en la Explotación de la Riqueza Petrolera" en "Temas de Derecho Petrolero", publicación de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, McGraw Hill,

MOYA, E: "La patente de industria y comercio". Mobil Libro, Caracas, 1998.

PARA PEREZ, Jaime: "La armonización tributaria en el marco del derecho tributario venezolano y la integración andina". Revista de Derecho Tributario N° 53

PIRENNE, Henri: "Historia Económica y Social de la Edad Media". Fondo de Cultura Económica. México. 1975.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: "Los tributos municipales", en XXI Jornadas J. M. Domínguez Escovar. Barquisimeto, Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, Barquisimeto 1996.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: "Políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales", en "Tributación Municipal en Venezuela". Aspectos Jurídicos y Administrativos" Caracas PH Editorial.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo y KORODY TAGLIAFERRO, Juan: "La Imposición como Instrumento de Regulación e Intervención del Estado. Especial Referencia a los Límites al Establecimiento o Alícuotas impositivas en el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas", en "Uso Estratégico del Derecho", VELEA, Caracas, 2010.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo y KORODY TAGLIAFERRO, Juan: "La Antijuricidad de incluir como elemento de la base cálculo del Impuesto a las Actividades Económicas los Ingresos derivados de operaciones con Títulos de la Deuda Pública Nacional", en "Uso Estratégico del Derecho", Editorial Los Ángeles, Maracaibo, 2011.

PLANCHART MENDOZA, Antonio: "Reflexiones en torno a la Base Imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e Índole Simila"r. En "Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela". AVDT, Caracas, 2005.

PLANCHART MENDOZA, Antonio: "El impuesto sobre actividades económicas y los ingresos brutos derivados de las exportaciones". En "VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". AVDT, Caracas, 2006.

QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". 16ª Ed. Madrid, 2005.

RACHADELL, Manuel: "Aspectos Generales de los Ingresos Municipales", en "Tributación Municipal en Venezuela". Prohombre Editorial. Caracas. 1998.

RAMÍREZ, Alejandro: "El Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio". En "Tributación Municipal en Venezuela". Tomo II. PH Editorial, C.A., Caracas, 1998.

RIOS RIOS, Freddy: "Nomenclatura y Arancel de Aduanas". Reglas Generales de Interpretación. En "IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario". AVDT, Caracas, 2009.

ROMERO-MUCI, Humberto: "Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local". Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 1997.

ROMERO-MUCI, Humberto: "Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estadal". Tomo V. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

RUAN SANTOS, Gabriel: "Derecho a las Redes y Servicios de Telecomunicaciones, Ediciones Paredes, Caracas, 2005.

RUAN SANTOS, Gabriel y ARAQUE TOLEDO, Luis Alfredo: "El impacto de los tributos de telecomunicaciones en el sistema tributario", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 111, julio-septiembre 2006.

RUIZ, Eliezer: "Derecho Tributario Municipal". Ediciones Libra, Caracas, 1993.

VIGILANZA, Adriana: "La Federación Descentralizada. Mitos y Realidades en el Reparto de Tributos y Otros Ingresos entre los Entes Político Territoriales en Venezuela". Los Ángeles Editores. Estado Zulia. 2010.

VILLEGAS, Carlos Gilberto: "Compendio jurídico, técnico y práctico de la actividad financiera. T.I, Depalma, Buenos Aires, 1989.

VILLEGAS, Carlos Gilberto: "Contratos Mercantiles y bancarios", T.II, Contratos bancarios, Edic. del autor, Argentina, 2005.

VILLEGAS, Héctor Belisario: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". 8va Edic. Edit. Astrea. Buenos Aires. 2002.

VILLEGAS MORENO, José Luis: "Doscientos Años de Municipalismo". Universidad Católica del Táchira. FUNEDA. Caracas. 2010.

WEBER, Max: "Historia Económica General". 3era Edic. Fondo de Cultura Económica. México. 2011.

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

TEMA XV

IMPUESTO INMOBILIARIO URBANO

Roberta Núñez*
Coordinadora

SUMARIO

1. Reseña Histórica. **2.** Sujetos Activo y Pasivo. **3.** Hecho Imponible. **4.** Territorialidad. **5.** Base Imponible. **6.** Alícuota o Tipo Impositivo. **7.** Determinación del Impuesto. **8.** Exenciones, Exoneraciones y Beneficios Fiscales.

1. Reseña Histórica

Javier Rodríguez**

El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, es uno de los tributos consagrados constitucionalmente a favor de los Municipios,

---

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista con Mención Honorífica en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Egresada del Programa de Formación Gerencial para Abogados en la UCAB. Diploma en Estudios Avanzados en Derechos Humanos, opción acceso a la justicia, de la misma Universidad. Profesora de la Cátedra Actualidad Jurisprudencial de la Tributación Municipal en Venezuela en el Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional de la UCAB 2012. Ex Profesora invitada para el Seminario de Fiscalidad Internacional en la Licenciatura en Ciencias Fiscales Mención Rentas en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Miembro de Número y Secretaria del Comité Editorial de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Directora Legal de KPMG Escritorio Jurídico. Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

** Abogado egresado de la Universidad Santa María. Especialista en Derecho Administrativo de esa misma Universidad. Cursante de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Postgrado en la Universidad Santa María. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asesor de la Comisión

como parte de la potestad tributaria reconocida en el artículo 179 ordinal 2 de la Constitución de la República. Señala Villegas al respecto citando a Giannini que: *"El impuesto inmobiliario es el más antiguo de los impuestos directos. La tierra era la fuente primordial de riqueza, y por eso era la preferida entre los diversos objetos de imposición. Además la tierra ofrecía una base estable y segura para la realización y cobro del tributo."*[1] Adicionalmente a ello, el citado autor relata que el Estado tenía un derecho originario sobre todo el suelo, y por ello, éste tenía todo el derecho de participar de los frutos que provenían de la tierra. Posteriormente, con el surgimiento de otras fuentes de riqueza, sobre las cuales el Estado podía incidir a través de las potestades tributarias que el legislador fue creando, el impuesto inmobiliario perdió cierta preponderancia.

Entre los primeros antecedentes del impuesto en Venezuela, autoras como Antón y Sayegh nos reseñan que en un primer momento fue *"(...) una contribución creada por el Concejo Municipal del Distrito Federal el 23 de Julio de 1875. A través del tiempo tuvo diferentes nombres: Ordenanza sobre Impuesto de Frente (1905); Ordenanza sobre Impuesto de Casas (1915); Ordenanza sobre Impuesto de Casas y Otros Edificios (1936); Ordenanza sobre Impuesto Predial Urbano (1940), la cual fue declarada inconstitucional y sustituida por la Ordenanza sobre el Impuesto de Casas, Otros Edificios y Terrenos Sin Construir. A partir de 1972, recibió el nombre que hasta la actualidad permanece vigente de Ordenanza de Impuesto sobre Inmuebles Urbanos. Como primer antecedente constitucional, en 1947 se estableció dentro de las competencia del Poder Municipal la organización y recaudación de sus rentas, entre cuyos ingresos se encontraban previstos los Impuestos sobre Inmuebles Urbanos (...) "*[2]. A estas denominaciones, hay que agregar además al llamado "Impuesto sobre Puertas y Ventanas" que fue también un precedente de este tributo. Asimismo es importante señalar que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal consagra este impuesto dentro

de Turismo, Ciencia y Tecnología del Concejo Municipal del Municipio El Hatillo del Estado Miranda.

[1] Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Hector Villegas Página 625.

[2] Revista de Derecho Tributario N° 79 Páginas 53 y siguientes.

los ingresos ordinarios de los Municipios, tal como lo dispone su artículo 138 numeral 2.

2 Sujetos Activo y Pasivo

Karla D' Vivo*

El sujeto activo en el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, vale decir, el ente acreedor de la obligación tributaria, es el Ente Municipal en cuya jurisdicción se configure el hecho imponible, por estar investido de la potestad tributaria para crear y percibir este tributo de conformidad con la Constitución de la República.

En cuanto a la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria en este Impuesto, la misma recae sobre las personas naturales o jurídicas titulares de derechos de propiedad, u otros derechos reales, sobre bienes inmuebles urbanos ubicados en la jurisdicción municipal de que se trate o los beneficiarios de concesiones administrativas sobre los mismos bienes, siendo éstos los contribuyentes obligados al pago del impuesto y al cumplimiento de las disposiciones establecidas en la respectiva Ordenanza.

Para definir el derecho real, Aguilar Gorrondona cita el concepto de Roca Sastre, quien explica que "*Es aquel derecho subjetivo que atribuye al titular un poder o señorío directo o inmediato sobre una cosa determinada (y presente agregaríamos nosotros), sin necesidad de intermediario alguno personalmente obligado, y que impone asimismo a todo el mundo (erga omnes) un deber de respeto o exclusión y, a veces, cuando se trata de un derecho limitado, un 'hacer' o un 'no hacer' posiblemente conectado con un 'soportar'.*"[3]

---

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello. Realizó estudios de Postgrado de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socia de KPMG Escritorio Jurídico. Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

[3] AGUILAR GORRONDONA, José Luis, Cosas, Bienes y Derechos Reales, Derecho Civil II, pág. 117

Al analizar el concepto de derecho real, a luz de la definición del hecho imponible en el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos contenida en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, resulta evidente que aquellos que sean titulares de un derecho personal sobre un inmueble urbano, tal y como es el caso de los arrendatarios, no detentan la condición de sujetos pasivos de este tributo, tal y como fue reconocido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N° 06 de fecha 04 de marzo de 2010, en la que se sostuvo que: "*...en el caso concreto del impuesto municipal sobre inmuebles urbanos- la sola condición de arrendatario impediría que sobre éste pretenda exigirse el cobro del tributo en calidad de contribuyente, pero muchísimo menos como responsable solidario, pues como dispone el artículo 28 del referido Código tal condición sólo puede ser atribuida a quienes ejerzan facultades de administración o disposición sobre los bienes objeto del tributo que, como se vio supra, han sido negadas al arrendatario*".[4]

3. Hecho Imponible

Karla D' Vivo

Como es bien sabido, el hecho imponible es definido como el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En el caso especifico del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, el supuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria es el detentar la condición de titular de derechos reales sobre bienes inmuebles urbanos, así como de beneficiario de concesiones administrativas sobre los mismos bienes.

---

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello. Realizó estudios de Postgrado de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socia de KPMG Escritorio Jurídico. Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

4 Sentencia N° 06 de fecha 04 de marzo de 2010 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (Caso Humberto Jesús Franka Salas).

En este orden de pensamiento importa destacar que los inmuebles que generan la obligación tributaria, son únicamente aquellos inmuebles por naturaleza que tengan la condición de ser urbanos.

La primera característica que debe tener un inmueble para ser objeto del gravamen bajo análisis, es que se trate de un inmueble por naturaleza, vale decir que no están incluidos aquellos que los son por destinación o por su objeto. Al respecto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencia 1829 de fecha 8 de julio de 2003[5], sostuvo que los "*...inmuebles por su naturaleza se caracterizan entonces por una inmovilidad, que puede ser absoluta (caso de los terrenos) o, a causa de su adherencia al suelo, por una movilidad de enorme dificultad (caso de las edificaciones, las cuales, si bien pueden ser trasladadas por medio de sofisticadas técnicas, en principio están destinadas a permanecer en el lugar en que fueron construidas)*".

Al referirse a los inmuebles por destinación, la Sala Constitucional en el fallo en comentarios explica que "*...se convierten en inmuebles los muebles que el propietario del suelo o edificio coloque en éstos para que permanezcan allí sin posibilidad de ser posteriormente trasladados sin deterioro de los mismos o del propio terreno o edificio, o aquéllos que, aunque pueden ser trasladados sin deterioro, se han destinado al suelo para servirlo (caso de bienes cuya finalidad es mayormente agropecuaria)*". En cuanto a los inmuebles por el objeto al que se refieren, explica la Sala que "*el artículo 530 del Código Civil enumera algunos casos de derechos (bienes incorporales) que se convierten también en inmuebles, por ficción legal, en virtud de su relación con un inmueble por naturaleza*".

Finaliza la Sala señalando que "*... el impuesto sobre inmuebles urbanos siempre recaerá sobre inmuebles por naturaleza (en concreto, terrenos y edificios), pues todo inmueble por destinación adquiere esa condición sólo al estar unido a uno de los primeros, con lo que el gravado será siempre éste y no aquél*".

[5] Sentencia Nº 1829/2003 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 8 de julio de 2003 (Caso "Almacenadora Galipán contra Ordenanza sobre Inmuebles Urbanos del Distrito Ricaurte del Estado Aragua").

En conclusión, se consideran "inmuebles" a los efectos del impuesto que nos ocupa, los terrenos y las edificaciones y en general cualquier construcción que se encuentre adherida al suelo en forma permanente e inseparable, con inclusión de las mejoras de la Edificación[6].

Respecto a la característica de "urbano", la extinta Corte Suprema de Justicia en Pleno, en Sentencia de fecha 08 de diciembre de 1987[7], estableció que lo "urbano" obedece a una realidad objetiva que será reconocida por la autoridad municipal, no bastando para conferirle tal carácter una simple declaración que no se ajuste a la realidad objetiva.

Asimismo, en el fallo mencionado se alude a una decisión de la Sala Político-Administrativa del 24 de noviembre de 1983, que reza: *"el carácter urbano de un inmueble se determina entonces por oposición a lo rural (...) Desde el punto de vista jurídico formal, la determinación de áreas urbanas debe hacerse mediante un acto de la autoridad que lo defina o delimite geográficamente tales áreas con lo cual las zonas excluidas de tal determinación no podrán gozar del calificativo de urbanas y, por consiguiente, no son susceptibles de soportar los efectos que tal condición genera..."*.

Por su parte, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en su artículo 176, señala que se consideran inmuebles urbanos:

1. El suelo urbano susceptible de urbanización. Se considera suelo urbano los terrenos que dispongan de vías de comunicación, suministro de agua, servicio de disposición de aguas servidas, suministro de energía eléctrica y alumbrado público.

2. Las construcciones ubicadas en suelo susceptible de urbanización, entendidas por tales:

---

[6] RUAN SANTOS, Gabriel, "El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos", Separata de la Revista del Colegio de Abogados D.F. 1991. págs. 196-197.

[7] Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno de fecha 08 de diciembre de 1987 (Caso Venepal).

a. Los edificios o lugares para el resguardo de bienes y/o personas, cualesquiera sean los elementos de que estén constituidos, aun cuando por la forma de su construcción sean perfectamente transportables y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción. Se exceptúan los terrenos con vocación agrícola.

b. Las instalaciones asimilables a los mismos, tales como diques, tanques, cargaderos y muelles.

No se considerarán inmuebles las maquinarias y demás bienes semejantes que se encuentran dentro de las edificaciones, aún y cuando estén de alguna manera adheridas a éstas.

4. Territorialidad

Javier Rodríguez*

Como hemos venido señalando el impuesto sobre inmuebles urbanos, es un impuesto de carácter local, que grava, en general, la propiedad de personas naturales o jurídicas, sobre los inmuebles situados en zonas urbanas, dentro de la jurisdicción del Municipio exactor.

El Poder Nacional dicta el marco legal en materia de urbanismo sobre el cual los Municipios deben adaptar sus Ordenanzas de contenido urbanístico, y ello tendrá incidencia directa en la regulación tributaria que hagan los entes locales mediante sus Ordenanzas al momento de crear el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos. El hecho de que el Poder Nacional regule la materia

* Abogado egresado de la Universidad Santa María. Especialista en Derecho Administrativo de esa misma Universidad. Cursante de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Postgrado en la Universidad Santa María. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asesor de la Comisión de Turismo, Ciencia y Tecnología del Concejo Municipal del Municipio El Hatillo del Estado Miranda.

urbanística garantiza una coherencia en el sistema urbanístico y en consecuencia tributario a nivel municipal, y ello no debe entenderse como una negación de la potestad tributaria a los Municipios.

5. Base Imponible

Karla D' Vivo*

La base imponible del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos se fija según el valor del terreno y el valor de lo edificado, construido e instalado. Estableciéndose así una base imponible constituida por la suma de estos valores, es decir, no se gravan por separado el terreno y la construcción, aplicando la alícuota impositiva que dará el monto del tributo a pagar.

Para determinar el valor del bien es necesario que intervengan funcionarios de la Oficina de Catastro, quienes se encargan de realizar la valuación fiscal y esta suele ajustarse mediante los coeficientes de actualización que se fijan en forma periódica.

En efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la base imponible del impuesto sobre inmuebles urbanos será el valor de los inmuebles. Señala además el artículo 175 de esta Ley que: "*La determinación del valor del inmueble se hará partiendo del valor catastral de los mismos, el cual se fijará tomando como referencia el precio corriente en el mercado. La base imponible, en ningún caso, podrá ser superior al valor en mercado. Para la fijación del valor de mercado se deberán considerar las condiciones urbanísticas edificatorias, el carácter histórico artístico del bien, su uso o destino, la calidad y antigüedad de las construcciones y cualquier otro factor que de manera razonable pueda incidir en el mismo.*

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello. Realizó estudios de Postgrado de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socia de KPMG Escritorio Jurídico. Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

Por valor de los inmuebles se tendrá el precio corriente en el mercado, entendiéndose por tal el que normalmente se haya pagado por bienes de similares características en el mes anterior a aquél en el que proceda la valoración, según la ordenanza respectiva, siempre que sea consecuencia de una enajenación efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados".

Como se advierte, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal expresamente prohíbe tomar en consideración a los fines de la determinación de la base imponible del impuesto bajo análisis, a las maquinarias y demás bienes semejantes que se encuentran dentro de las edificaciones, aún y cuando estén de alguna manera adheridas a éstas.

Al respecto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N° 2152 de fecha 6 de diciembre de 2006, ha sostenido que en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal el legislador nacional ha previsto, como norma de armonización, una limitante para la determinación de la base imponible del impuesto a los inmuebles urbanos, que antes no existía, pues, actualmente sólo pueden gravarse terrenos y construcciones (edificios, lugares para resguardo de cosas, diques, tanques, etc.), pero sin poder tomar en cuenta, para la determinación de la base imponible *"las maquinarias y demás bienes semejantes que se encuentran dentro de las edificaciones, aún y cuando estén de alguna manera adheridas a éstas".*

6. Alícuota o Tipo Impositivo

Javier Rodríguez*

Este elemento esencial, en la obligación tributaria en materia del impuesto sobre inmuebles urbanos, no está regulado en la

* Abogado egresado de la Universidad Santa María. Especialista en Derecho Administrativo de esa misma Universidad. Cursante de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Postgrado en la Universidad Santa María. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asesor de la Comisión de Turismo, Ciencia y Tecnología del Concejo Municipal del Municipio El Hatillo del Estado Miranda.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal, de manera expresa, sin embargo no podemos olvidar, el contenido del artículo 161 de la referida Ley, que señala que los Municipios, al crear sus tributos, deberán tener en cuenta lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República, y en ese sentido, los tributos no deberán tener un efecto confiscatorio, ni transformarse en un obstáculo para el desarrollo económico, por lo que, los Municipios al legislar, deberán tener en cuenta el efecto económico que tienen los impuestos, en la economía nacional.

La alícuota o tipo impositivo, normalmente en este impuesto viene expresada en porcentajes, o bien en unidades tributarias sobre el valor del inmueble. Los Municipios en algunos casos, hacen una combinación de estas modalidades, con miras a contar con un tributo más proporcional y justo. De igual forma los Municipios consideran alícuotas distintas, dependiendo del uso o características de los inmuebles. Así, contamos con un tipo impositivo para las residencias, otro para el sector comercio y servicios, y otro para el sector industrial.

Señala Ruán Santos que *"...la diversidad de cuotas obedece a numerosas razones entre las cuales destacan: el tratamiento favorable a la vivienda, la mayor capacidad contributiva del sujeto pasivo, la utilización del bien, la finalidad altruista o pública del propietario, la represión de la especulación inmobiliaria, la ociosidad de los terrenos, etc."*[8]

> Los tipos impositivos, son una herramienta económica que, bien utilizada, puede generar un desarrollo así como frenar alguna distorsión. Cada Municipio estructura sus normas según su propia realidad económica, pueden enfocar los tipos impositivos según sus intereses locales, aunado a los incentivos fiscales que decidan implementar.

[8] Ruán Santos, Gabriel. Ob. Cit. p. 205.

7. Determinación del Impuesto

Karla D' Vivo

Como previamente se explicó, la base imponible del impuesto sobre inmuebles urbanos será el valor de los inmuebles, para lo cual la Ley del Poder Público Municipal consagra los parámetros que, a tales fines, se deben tener en consideración en las Ordenanzas Municipales que a tal efecto se dicten.

De este modo, la determinación del valor del inmueble corresponde hacerlo a la Administración Tributaria Municipal, por lo que la mayoría de los Municipios cuentan con una Oficina de Catastro[9] en la que se debe llevar un registro de los inmuebles con un valor actualizado de los mismos.

La determinación del valor del inmueble debe tomar en consideración los siguientes factores:

- El valor del terreno
- El valor de lo edificado o construido.
- El valor de las instalaciones industriales o comerciales que, conforme al Código Civil deban considerarse como parte integrante del inmueble.
- Las condiciones urbanísticas edificatorias, el carácter histórico artístico del bien, su uso o destino, la calidad y antigüedad de las construcciones y cualquier otro factor que de manera razonable pueda incidir en el mismo.

---

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello. Realizó estudios de Postgrado de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Miembro de Número la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socia de KPMG Escritorio Jurídico. Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

9 La palabra catastro deriva de la locución latina "CAPISTATRUM", que proviene a su vez de "CAPUT", que significa cabeza, en razón de considerarse que era un inventario por cabeza de cada uno de los inmuebles de una comunidad. El catastro consiste modernamente en un inventario general de las distintas propiedades del Estado que son registradas en los libros que se llevan al respecto, completándose con el registro general de propiedades. Vid. Ruíz, Eliécer. Derecho Tributario Municipal. Tomo II. Ediciones Libra. Pág. 600.

El valor de los Inmuebles se podrá determinar anualmente con base en los precios que el valor del metro cuadrado de terreno y metro cuadrado de construcción que estime la Cámara Venezolana Inmobiliaria. Cuando se hubiere operado algún cambio físico en el inmueble que traiga consigo un aumento o disminución de su valor, la Dirección de Catastro deberá realizar un avaluó para determinar la posible variación que haya sufrido dicho inmueble.

En todo caso es importante destacar que cada Ordenanza establecerá la forma de determinación del tributo, lógicamente respetando los lineamientos previstos en el Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

8. Exenciones, Exoneraciones y Beneficios Fiscales

Javier Rodríguez*

En esta materia, algunos Municipios han desarrollado su potestad tributaria, adecuándola a su realidad económica. No obstante, la práctica ha demostrado que una parte importante de los órganos legislativos municipales a la hora de crear el impuesto en las respectivas Ordenanzas confunde términos de no sujeción, exenciones e incluso, en algunos casos, exoneraciones.

Es común encontrar en las Ordenanzas exenciones del pago del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos que sirven de sedes de los partidos políticos, de las asociaciones de vecinos, consejos comunales, embajadas y sedes diplomáticas con las que se haya

* Abogado egresado de la Universidad Santa María. Especialista en Derecho Administrativo de esa misma Universidad. Cursante de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Postgrado en la Universidad Santa María. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Abogado Asesor de la Comisión de Turismo, Ciencia y Tecnología del Concejo Municipal del Municipio El Hatillo del Estado Miranda.

suscrito tratados de reciprocidad. Algunas Ordenanzas han establecido exenciones a favor de templos de la iglesia católica. Sin embargo, tales beneficios al restringirlos solamente a esos casos lucían discriminatorios, con lo cual las exenciones fueron ampliadas a términos más generales como edificios de cultos religiosos en general.

Las sedes culturales o deportivas han estado en algunos casos exentas y en otros supuestos exoneradas del pago del impuesto, así como también los inmuebles invadidos.

Por su parte la Ordenanza de Impuesto sobre Inmuebles Urbanos del Municipio El Hatillo del Estado Miranda, contiene supuestos de exención para inmuebles, que puedan quedar afectados por lluvias, deslaves o inundaciones y que hacen imposible habitar el inmueble.

Algunos Municipios, han acogido la posibilidad de rebaja, entre diez (10) hasta un veinte (20) o veinticinco (25) por ciento, por el pago total del impuesto dentro de los primeros meses del año siguiente al cual se determinó el impuesto.

Bibliografía

Aguilar, J.L. (2003). *Cosas, Bienes y Derechos Reales, Derecho Civil.* Caracas, Universidad Católica Andrés Bello.

Antón P. y Sayegh E. (1998). *El Impuesto Inmobiliario.* Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario N° 79. Caracas. Editorial Legis.

Brewer-Carias A. González Fortunato C. Hernández JI. Fraga Pittaluga L. Rachadell M. Vigilanza A. Urosa Maggi D. *Ley Orgánica del Poder Público Municipal,* Colección Textos Legislativos N° 34, Editorial Jurídica Venezolana.

Giannini, A.D. (1957) *Instituciones de Derecho Tributario,* Madrid, Editorial de Derecho Financiero.

Ruan Santos, G. (1991) *El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos,* Separata de la Revista del Colegio de Abogados D.F.

Ruíz Blanco, J.E. (1998) *Derecho Tributario Municipal,* Tomo I. Caracas. Ediciones Libra.

Romero-Muci H. (1997) Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estadal y la Descentralización Fiscal. Tomos I, II y III. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.

Villegas, H. (1999) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Buenos Aires. Editorial Depalma.

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

TEMA XVI

IMPUESTO SOBRE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD COMERCIAL

Roberta Núñez*
Coordinadora

SUMARIO

1. Reseña histórica. **2.** Sujetos Pasivos. **3.** Hecho Imponible. **4.** Base Imponible. Exclusión y deducciones. **5.** Determinación del impuesto. • Bibliografía.

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista con Mención Honorífica en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Egresada del Programa de Formación Gerencial para Abogados en la UCAB. Diploma en Estudios Avanzados en Derechos Humanos, opción acceso a la justicia, de la misma Universidad. Profesora de la Cátedra Actualidad Jurisprudencial de la Tributación Municipal en Venezuela en el Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional de la UCAB 2012. Ex Profesora invitada para el Seminario de Fiscalidad Internacional en la Licenciatura en Ciencias Fiscales Mención Rentas en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Es Miembro de Número y Secretaria del Comité Editorial de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Directora Legal de KPMG Escritorio Jurídico.
Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

1. Reseña histórica.

Héctor Rangel**

Desde la primera Constitución de Venezuela de 1811 hasta la de 1947[1], no encontramos mención expresa del impuesto sobre propaganda y publicidad comercial que hubiese sido asignada como ingreso tributario a algún ente político territorial. No obstante, no es sino hasta 1999 que a los Municipios se les asigna directamente desde la Constitución este impuesto.

Ello no quiere decir que antes de 1999 no existiera el gravamen municipal, aunque ha sido harto difícil precisar con cierta exactitud a partir de qué momento los Municipios comenzaron efectivamente a gravar la materia. Así por ejemplo, la Ley de Rentas Municipales de 1830[2] no estableció atribución de potestades de índole tributaria a los Municipios para gravar la publicidad. Lo mismo ocurre con la Ley de Rentas Municipales de 1838[3], si bien la redacción es distinta. En este instrumento legal, se incorporó en el artículo 3 una cláusula de limitaciones al poder

---

** Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista Mención *Summa Cum Laude* en Derecho Financiero de la UCAB. Postgrado en Finanzas Públicas (en curso). Diploma en Gestión de las Finanzas Bancarias en la UCAB. Ex Profesor invitado en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública para la cátedra de "Tributos Estadales y Municipales". Profesor en pregrado de las cátedras de "Contabilidad Gubernamental" y "Presupuesto Público" en la Universidad José María Vargas. Es Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Director de Asuntos Tributarios de la Sindicatura Municipal de la Alcaldía de Chacao.
Los criterios asumidos por el autor son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda.

1 Cfr. BREWER-CARÍAS, A. (1985). *Las Constituciones de Venezuela.* Madrid: Coeditado por Ediciones de la Universidad Católica del Táchira; Instituto de Estudios de Administración Local y Centro de Estudios Constitucionales.

2 Ley del 14 de octubre de 1830 estableciendo las rentas municipales y su destino, consultada en *Leyes y Decretos de Venezuela (1830-1840).* Tomo I. Serie República de Venezuela. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 1982, pp. 95 y 96.

3 *Leyes y Decretos...* Tomo I, pp. 489-491

tributario parecida a la que establece el artículo 183 de la Constitución vigente, y se limitó el poder de las Provincias, según el artículo 6, a establecer *"sobre los objetos enunciados en el artículo 1 los impuestos que juzguen convenientes al bien de sus provincias"*.

El esquema se repite, en lo fundamental, en la Ley de Rentas Municipales de 1839[4]. Ahora bien, el artículo 2.5 atribuyó a los Municipios *"los impuestos que por leyes o decretos se destinen para objetos que están bajo la administración municipal"*. Parecida redacción puede encontrarse en las Leyes de Rentas Municipales de 1846[5] y de 1857[6]. Esta circunstancia abre la posibilidad de que alguna Ley distinta a la de Rentas Municipales o algún decreto provincial asignara al Municipio este impuesto.

No obstante la dificultad acusada, de precisar en qué momento comenzaron los Municipios a gravar la publicidad comercial, el *"Informe sobre el sistema fiscal de Venezuela"* levantado por la Misión Shoup[7] nos proporciona evidencia de que existía un impuesto sobre los anuncios comerciales que cobraba el Distrito Federal en 1958[8]. Aún así, cuando el informe muestra los ingresos de los municipios venezolanos con referencia al año 1956, el gravamen a la publicidad no figura como uno de los impuestos cobrado por

---

4 *Leyes y Decretos...* Tomo I, pp. 519-521

5 Ley de 5 de marzo de 1846 sobre rentas municipales, en *Leyes y Decretos de Venezuela (1841-1850)*. Tomo II. Serie República de Venezuela. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 1982, pp. 285-287.

6 Ley de 25 de mayo de 1857 sobre rentas municipales, en *Leyes y Decretos de Venezuela (1851-1860)*. Tomo III. Serie República de Venezuela. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 1982, pp. 576-578.

7 Rachadell se refiere a este informe como un antecedente importante en la evolución del régimen impositivo venezolano. Señala Rachadell que *"en mayo de 1958 el profesor Carl Shoup, experto norteamericano en finanzas públicas organizó una Comisión para el Estudio del Sistema Fiscal Venezolano, a petición del Ministro de Hacienda de nuestro país. Ese grupo de trabajo conocido como la Misión Shoup, en la cual participaron funcionarios y especialistas nacionales, presentó su informe en agosto de 1958 y, luego de una revisión y ampliación del texto, en junio de 1959"*. Vid. RACHADELL, M. Evolución reciente del Sistema Tributario Venezolano. En: Revista de Derecho Tributario. (2009). N° 121 (1er Trimestre). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. pp. 54

8 SHOUP, C *et al.* (1960). *Informe sobre el sistema fiscal de Venezuela.* (Tomo II, Trad. Ministerio de Hacienda). Caracas: Ministerio de Hacienda. Pp. 52

los municipios. Figuran en cambio como ingresos de los entes locales los siguientes impuestos: industria y comercio, vehículos de motor, bienes inmuebles (arrendamientos), mataderos, espectáculos públicos y bombas de gasolina[9].

Autores como EVANS consideraron que bajo la Constitución de la República de Venezuela de 1961[10], el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial formaba parte de aquellos tributos municipales que podían ser establecidos por estos entes menores en el ejercicio de la potestad tributaria residual, a tenor de lo previsto en su artículo 31, ordinal 6°, lo cual, previamente exigía, la existencia de una Ley emanada del Congreso Nacional que así lo autorizara.[11]

En 1978 se dictó la primera Ley Orgánica de Régimen Municipal[12], la cual estableció en su artículo 7.7 como materia que formaba parte de las competencias de los Municipios la de espectáculos públicos y publicidad comercial, en cuanto conciernen a los intereses y fines específicos municipales pero sin referirse específicamente a la materia tributaria, es decir, a la posibilidad que tenían de crear y recaudar este impuesto mediante sus ordenanzas.

Con la reforma de la Ley Orgánica de Régimen Municipal del año 1989[13] la norma antes citada se reprodujo textualmente,

---

9 SHOUP, C *et al.*Ob cit. pp. 52.

10 Publicada en Gaceta Oficial N° 662 Extraordinario, el 23 de enero de 1961. Enmienda N° 1 de la Constitución publicada en Gaceta Oficial N° 1.585 Extraordinario en fecha 11 de mayo de 1973 y Enmienda N° 2 de la Constitución publicada en Gaceta Oficial N° 3119 Extraordinario, el 26 de marzo de 1983.

11 EVANS MÁRQUEZ, R. (1998). *Introducción al régimen impositivo municipal venezolano.* Caracas: McGraw-Hill. 213 p.

12 Publicada en Gaceta Oficial N° 2.297 Extraordinario, el 18 de agosto de 1978. Afirma Rachadell que esta fue la primera Ley Nacional que se dictó para regular a los municipios, ya que hasta entonces éstos se regían por las normas constitucionales, por las leyes de división político territorial que dictaban los Estados -las que se limitaban a crear a los municipios y sus divisiones internas, con sus respectivos linderos- y por las Ordenanzas Municipales. Vid. RACHADELL, M. Innovaciones en el régimen municipal. En: Revista de Derecho Público. (2005). N° 104. pp. 8.

13 Publicada en Gaceta Oficial N° 4.109 Extraordinario, el 15 de junio de 1989.

es decir, se mantuvo la competencia, pero además el Legislador Nacional permitió que los Municipios pudiesen asumir esta materia como un ramo de ingreso tributario al disponer en el ordinal 2° del artículo 113[14] que además de los ingresos que señalaba el Artículo 31 de la Constitución Nacional de 1961, tendrían los referidos al producto del impuesto sobre la publicidad comercial realizada en sus respectivas jurisdicciones, por lo que el legislador nacional delimitaba con ello el ámbito de aplicación del impuesto exclusivamente a aquellos actos o hechos que tuviesen incidencia local.[15]

Esta facultad tributaria fue calificada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 02 de agosto de 2004, caso: J.B.S. Publicidad, C.A. como una potestad tributaria derivada, al considerar que la Constitución de 1961 en su artículo 31 no preveía dentro de los ingresos tributarios de los municipios el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial, siendo atribuido a éstos por virtud del artículo 113 ordinal 3°, de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.[16]

La extinta Corte Suprema de Justicia en Pleno, en sentencia del 04 de junio de 1996, caso: Publicidad Vepaco ya había enfatizado que, bajo la Constitución Nacional de 1961, los Municipios

---

[14] Publicada en Gaceta Oficial N° 4.109 Extraordinario, el 15 de junio de 1989.

[15] *Ibidem.*

[16] En ese mismo sentido PALACIOS, Leonardo, *Propaganda Comercial y Espectáculos Públicos.* En: *Tributación Municipal en Venezuela II. Aspectos Jurídicos y Administrativos.* Caracas, Prohombre P.H. Editorial, C.A. 1998, 260 p. En contraste BREWER consideró que la potestad tributaria municipal en relación con este impuesto era originaria, señalando que: *"De ello resulta que el sistema venezolano se caracteriza por la existencia de una pluralidad de tributos de origen territorial diverso: nacionales, estadales y municipales, como consecuencia de la forma federal del Estado; pero que todos forman parte del sistema tributario de la Nación venezolana, que requiere, a pesar de la diversidad de su conformación, de un tratamiento unitario. Dicho tratamiento unitario, por supuesto, exige que se respeten entre sí los niveles de poder y competencia que lo conforman -para evitar usurpaciones- e, imponen su consideración global de manera que conforme al artículo 223 de la Constitución, todos contribuyan a la protección de la economía nacional. / El cuarto aspecto que quería tratar, en relación a la potestad tributaria municipal, es el que se refiere a que si bien está delimitada, como potestad tribu-*

al igual que el Poder Nacional, tendrían competencias para regular la publicidad comercial, con la particularidad de que los entes político territoriales menores pueden hacerlo pero únicamente dentro del ámbito local, sin que el ejercicio de esas competencias trascendiera la vida local y respetando los derechos constitucionales de los particulares tales como el derecho a la libertad económica dentro del cual se encontraría el de dar publicidad o someter a mercadeo los bienes o servicios que ofrezcan esos particulares en el ejercicio de su actividad económica.[17]

Con ocasión de la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se define en los ordinales 1°, 2° y 3° del artículo 178 como de la competencia del Municipio, el gobierno y administración de sus intereses y la gestión de la materias asignadas por la Constitución y las leyes nacionales, en cuanto concierne a la vida local, en especial, la ordenación y promoción del desarrollo económico y social, y en general el mejoramiento de las condiciones de vida de la comunidad, en áreas tales como las de ordenación territorial y urbanística; ornato público; vialidad urbana; circulación y ordenación de tránsito de vehículos y personas en las vías municipales; servicios de transporte público urbano de pasajeros; espectáculos públicos y *publicidad comercial* en cuanto concierne a los intereses y fines

taria originaria, en la Constitución, la misma puede ser ampliada por decisión del Poder Nacional en dos formas. En primer lugar, mediante una Ley nacional que conforme al artículo 31, ordinal 6° de la Constitución regule algún impuesto, tasa o contribución especial para ser aplicada por los Municipios, y que estos los creen de conformidad con esa Ley. Esto es lo que ha sucedido, por ejemplo, con las previsiones del artículo 113 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que atribuye a los Municipios la posibilidad de crear impuestos sobre apuestas lícitas, impuestos sobre publicidad comercial y contribuciones especiales por mejoras derivadas de la construcción de obras o el establecimiento de servicios por el Municipio y que sean de evidente interés para la comunidad (...)". Vid. BREWER CARÍAS, Allan. Prólogo. En: ROMERO-MUCI, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local: (1936-1996).* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1997, v.1, XIII y XXIII p.

[17] Cfr. Sentencia del 04 de junio de 1996 de la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia, caso: Publicidad Vepaco, C.A. y otros. ROMERO-MUCI, Humberto, *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996).* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1997, v.2, 591 p.

específicos municipales. Las actuaciones que correspondan al Municipio en las materias descritas que sean de su competencia, no menoscaban las competencias nacionales o estadales que se definan en la ley conforme a la Constitución.[18]

Adicionalmente, el artículo 179 ordinal 2° de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, asigna directamente como parte de los ingresos tributarios de los Municipios al impuesto sobre propaganda y publicidad comercial, con lo cual dicho ingreso deja de ser parte de la potestad tributaria derivada, para ser integrante del elenco de tributos que les asigna directamente la Carta Fundamental y que pueden establecer en el ejercicio de su potestad tributaria originaria. [19]

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal[20] reiteró lo ya señalado por el Texto Fundamental al disponer como competencias propias del Municipio, entre otras, los espectáculos públicos y la publicidad comercial en lo relacionado con los intereses y fines específicos del municipio[21], precisándose como parte de sus ingresos a *"los impuestos sobre propaganda y publicidad comercial"*

Esta Ley, define el tributo como parte de los ingresos ordinarios de los municipios[22] regulando su estructura básica, vale decir, hecho generador y sujetos pasivos, y proporcionando a su vez una definición de lo que debe entenderse por publicidad a los efectos del impuesto, con lo cual el Legislador a nuestro modo de ver quiso reiterar la necesidad de ceñir el gravamen a hechos económicos circunscritos al ámbito territorial municipal, pues, no toda publicidad, como veremos más adelante, es objeto de gravamen con el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial.

---

[18] Cfr. BREWER-CARÍAS, Allan, *La Constitución de 1999*. Caracas, Editorial Arte, 2000. 103 p.

[19] Artículo 179, ordinal 2°. Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, de fecha 02 de agosto de 2004, caso: J.B.S. Publicidad, C.A.

[20] Publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, el 28 de diciembre de 2010.

[21] Artículo 56, ordinal 2°, literal "c".

[22] Artículo 138.

2. Sujetos Pasivos

Roberta Núñez*

Bajo la óptica del Derecho Mercantil MORLES ha señalado que la actividad publicitaria es compleja y que ha dado lugar a la utilización de varios esquemas contractuales como lo son el contrato de publicidad, el contrato de difusión publicitaria, el contrato de creación publicitaria y el contrato de patrocinio publicitario.[23] A efecto tributario municipal destacaremos el contrato de publicidad para explicar los sujetos que en su celebración son calificados por el Legislador como contribuyentes del tributo.

El contrato publicitario ha sido definido como un contrato de obras o de servicio comprendido en el supuesto genérico del artículo 1.630 del Código Civil, por el cual un anunciante nombra a una empresa como su agencia de publicidad, bien sea a través de la forma de una carta-convenio o de un texto contractual, con el fin de promover a la primera como persona o empresa, a sus productos y marcas, (añadimos nosotros y también servicios), a través de medios como la prensa, radio, televisión, revistas, publicaciones de toda índole, vallas, cine, medios exteriores de todo tipo, etc., a cambio de una remuneración que paga el anunciante

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista con Mención Honorífica en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Egresada del Programa de Formación Gerencial para Abogados en la UCAB. Diploma en Estudios Avanzados en Derechos Humanos, opción acceso a la justicia, de la misma Universidad. Profesora de la Cátedra Actualidad Jurisprudencial de la Tributación Municipal en Venezuela en el Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional de la UCAB 2012. Ex Profesora invitada para el Seminario de Fiscalidad Internacional en la Licenciatura en Ciencias Fiscales Mención Rentas en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Es Miembro de Número y Secretaria del Comité Editorial de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Directora Legal de KPMG Escritorio Jurídico.
Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

[23] MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *Curso de Derecho Mercantil: Los contratos mercantiles*. Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, 2004, v.4, 2381 p.

a la agencia. Este tipo de contratos puede contener un mandato del anunciante a la agencia de publicidad para que esta última negocie con los medios de comunicación la reservación de espacio (prensa, revistas) o tiempo (televisión, radio) necesarios para el desarrollo de las campañas publicitarias, supuesto en el cual el contrato calificaría en criterio del autor como un contrato de mediación publicitaria.

Es bien conocido que la publicidad exhibida en medios como la radio o la televisión no es gravable por los Municipios por exceder el ámbito jurisdiccional municipal. Sin embargo, la claridad sobre el rol que cumple cada una de las partes en los contratos de publicidad resulta vital al momento de regular el tributo en la Ordenanza correspondiente y de establecer en definitiva quién será el sujeto pasivo que en su condición de deudor por deuda propia soportará la carga económica del pago del impuesto. El anunciante será entonces la persona natural o generalmente jurídica[24], beneficiaria del bien o servicio que se favorece de la publicidad, que en su condición de contribuyente del impuesto debe soportar la carga económica de pagar la exacción al Municipio (por intermedio del agente de percepción o agencia de publicidad) en donde se da a conocer el producto o servicio que se ofrece en venta al público consumidor, esto, por así disponerlo expresamente el artículo 204 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, norma armonizadora en la materia.

En efecto, en esta Ley se define como contribuyente del tributo al anunciante entendiéndose por tal a *"la persona cuyo producto o actividad se beneficia con la publicidad"*.[25]

[24] Aunque no necesariamente jurídica como así lo hizo ver el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, en sentencia dictada el 26 de febrero de 2007, caso: Hermann 93 Restaurant, C.A., al conocer de un recurso contencioso tributario interpuesto contra un acto administrativo por el cual se le impuso al particular sanción de multa por instalar y exhibir medios publicitarios sin el correspondiente permiso. En ese sentido el Tribunal señaló que: *"La Publicidad comercial se ha entendido como todo anuncio difundido por cualquier medio por empresas mercantiles tendiente a (sic) de cualquier forma atraer a los consumidores o usuarios."*

[25] Artículo 204.

Anteriormente, bajo la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal y como se señaló anteriormente, tan sólo se establecía que los Municipios tendrían además de los ingresos que señalaba el artículo 31 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, "*el producto del impuesto sobre la publicidad comercial realizada en su jurisdicción*"[26] sin definir mayores detalles sobre quiénes debían considerarse los contribuyentes de dicho impuesto, con lo cual se dejaba a los Municipios su precisión y es así como bajo estas circunstancias, algunos de estos entes político territoriales menores calificaron a los publicistas o agencias de publicidad como contribuyentes.[27]

---

[26] Ordinal 2, Artículo 113.

[27] Es el caso del Municipio Chacao del Estado Miranda que en la Ordenanza N° 004-94 de Reforma a la Ordenanza sobre Publicidad Comercial, sancionada por el Concejo Municipal de Chacao, en ejercicio de las atribuciones legales que le confería el artículo 76 ordinal 3° de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, estableció en su artículo 2, parágrafo primero que: "*Se entiende por publicista toda persona natural o jurídica cuya actividad económica sea la de realizar, promover o ejecutar publicidad comercial.*" Asimismo en el artículo 56 dispuso que: "*A los fines de esta Ordenanza son contribuyentes del impuesto sobre publicidad comercial los publicistas, entendiendo por tales a las personas naturales o jurídicas definidas en el parágrafo único del Artículo 2 de esta Ordenanzas.*" Dicha regulación municipal sería consistente con la Ley Orgánica de Régimen Municipal que era la Ley vigente para el momento en cual la Ordenanza fue publicada en Gaceta Municipal. Debe recordarse que casi 2 años después de haber entrado en vigencia esa Ordenanza, el 10 de abril de 2006 fue publicada en Gaceta Oficial N° 5.806 Extraordinario la Ley Orgánica del Poder Público Municipal la cual derogó a la Ley Orgánica de Régimen Municipal. Con relación a estas normas y a los artículos 6.1°, 57, 58, 59, 60 y 61 y a los artículos 201, 202 y 203 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, fue interpuesto ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, un recurso de colisión de leyes por la Asociación de Industriales de Medios Exteriores (AIMEX), el cual fue finalmente declarado por la Sala como desistido en sentencia N° del 09 de marzo de 2010. Asimismo, la Ordenanza de Propaganda y Publicidad Comercial del Municipio Los Salias del Estado Miranda, publicada en Gaceta Municipal Número Extraordinario, el 28 de octubre de 2005, dispuso en su artículo 60 que: "*A los fines de esta Ordenanza, se define como contribuyente toda persona natural o jurídica que realice, promueva o pague la publicidad por su cuenta o por cuenta de terceros. Cuando la publicidad se haga a favor de terceros, éstos serán solidariamente responsables ante el Municipio del pago de los impuestos a que se refiere esta Ordenanza.*"

Para algún sector de la doctrina, esta situación se agravó en los casos de Municipios que habían dictado sus Ordenanzas bajo la vigencia de la Ley Orgánica de Régimen Municipal y que no adaptaron las normas que definían los sujetos pasivos del tributo con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, pues, al amparo de un régimen ya derogado alegaban que se le exigían a las agencias de publicidad pagar el impuesto como auténticos contribuyentes, con lo cual pesaba sobre ellos la carga económica de pagarlo siendo su única responsabilidad, bajo el régimen legal vigente, la de enterarlo al Tesoro Municipal, sin que pueda imponérsele el deber de adelantar con su propio patrimonio en forma anticipada, cantidad alguna a título de dicho impuesto. Como consecuencia de ello, se planteó como un principio orientador y guía para resolver el conflicto lo dispuesto en el artículo 285 de la mencionada Ley, según el cual, las normas de la mencionada Ley Orgánica del Poder Público Municipal debían ser de aplicación preferente sobre las normas de las ordenanzas que regulen en forma distinta la materia tributaria.[28]

Autores como EVANS consideraron como contribuyentes de este impuesto a "*todas las personas naturales o jurídicas que realicen, transmitan, distribuyan, anuncien o exhiban la publicidad comercial y, en algunos casos, lo será el responsable de la realización de la misma, en forma subsidiaria.*" [29]

Ahora bien, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal precisa que podrán ser nombrados responsables de este tributo, en carácter de agentes de percepción, las empresas que se encarguen de prestar el servicio de publicidad, los editores o cualquier otro que, en razón de su actividad, participe o haga efectiva la

[28] Argumentos planteados por los apoderados judiciales de la Asociación de Industriales de Medios Exteriores (AIMEX) en el recurso de colisión de leyes contra los artículos 2, 6.1°, 57, 58, 59, 60 y 61 y los artículos 201, 202 y 203 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, interpuesto ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

[29] Ob. Cit. 218 P.

publicidad.[30] En criterio de algunos Municipios, estas otras personas podrían ser los representantes u operadores de salas de cine y de teatro, los organizadores de espectáculos públicos y de juegos y apuestas lícitas, los concesionarios de transporte público, las asociaciones civiles de transporte público, las Juntas de Condominio o las administradoras de bienes inmuebles.[31]

Estos agentes de percepción no realizan el hecho generador del impuesto pero por razones prácticas y de control fiscal son designados por el Legislador como responsables de recibir del contribuyente (anunciante) el tributo, para luego enterarlo al Municipio.

Una vez que el agente de percepción ha recibido el monto del tributo es el único responsable ante el Municipio por el importe tributario recibido. De no realizar la percepción el agente responderá solidariamente con el contribuyente por el impuesto causado y no enterado al Tesoro Municipal. En definitiva, los Municipios debieran adoptar en sus Ordenanzas reguladoras del tributo -como usualmente lo hacen- el régimen de responsabilidad directa y solidaria prevista en el Código Orgánico Tributario[32].

[30] Artículo 204.

[31] Artículo 45 de la Ordenanza de Propaganda y Publicidad Comercial del Municipio Baruta del Estado Miranda, publicada en Gaceta Municipal N° 380-12/2007 Extraordinario, el 21 de diciembre de 2007.

[32] Ver Artículo 27. También es importante señalar que si la agencia de publicidad en su condición de agente de percepción, amputa más de lo que legalmente debía, pueden suceder dos escenarios: (i) Que no lo entere al Tesoro Municipal con lo cual contribuyente podrá intentar acciones contra el agente de percepción; o (ii) Que el agente de percepción entere al Tesoro Municipal más de lo que legalmente debía amputarle al contribuyente por importe tributario, caso en el cual, el contribuyente podrá intentar acciones contra el Municipio o el agente de percepción. También cabría compensación o reintegro.

3. Hecho Imponible

Roberta Núñez*

El artículo 202 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal dispone que el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial grava todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad privada siempre que sean visibles por el público, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública o se traslade mediante vehículo, dentro de la respectiva jurisdicción municipal.

Asimismo define la Ley en su artículo 203 que a los efectos de este tributo, se entiende por propaganda comercial o publicidad todo aviso, anuncio o imagen dirigido a llamar la atención del público hacia un producto, persona o actividad específica, con fines comerciales.

La publicidad en criterio del Poder Nacional por órgano de la Superintendencia para la Promoción y Protección de la Libre Competencia[33], ha sido definida como un medio apto para man-

* Abogada egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista con Mención Honorífica en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Egresada del Programa de Formación Gerencial para Abogados en la UCAB. Diploma en Estudios Avanzados en Derechos Humanos, opción acceso a la justicia, de la misma Universidad. Profesora de la Cátedra Actualidad Jurisprudencial de la Tributación Municipal en Venezuela en el Diplomado en Gerencia Tributaria de Empresas del Centro Internacional de Actualización Profesional de la UCAB. Ex Profesora invitada para el Seminario de Fiscalidad Internacional en la Licenciatura en Ciencias Fiscales Mención Rentas en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Es Miembro de Número y Secretaria del Comité Editorial de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Gerente Senior de KPMG Escritorio Jurídico.
Los criterios asumidos por la autora son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico.

[33] Ley para Promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia, publicada en Gaceta Oficial N° 34.880, el 13 de enero de 1992. Conforme a esta Ley, el referido órgano es competente y llamado a velar por la defensa de la

tener viva, e incluso agudizar la competencia empresarial. Como un *"eslabón entre la empresa y la masa de consumidores que busca estimular la contratación"*, [34] constituye un medio idóneo para que un agente económico en el mercado se ponga en contacto con su clientela potencial, a fin de que conozca la existencia de su producto o servicio, sus atributos y las características que lo distinguen de los demás, informando y persuadiendo a esa clientela de su compra o adquisición, con preferencia a las restantes y diferentes opciones que se ofrecen también en el mercado[35]. La publicidad logra que la potencial clientela vea día tras día el anuncio de un producto o servicio, y le permite a la empresa anunciante tener una presencia en el mercado específico. La publicidad puede exhibirse a través de múltiple formas y medios como la radio y la televisión, los medios de publicidad exterior tales como el sistema de transporte público del metro (anuncios en el piso de los vagones, en el techo, pasamanos de las escaleras), en vallas publicitarias, en medios impresos o encartada dentro de ellos, en los mensajes sobre o alrededor de transporte público, en edificios, sobre globos aerostáticos, en la etiqueta, envoltorio o empaque externo de un producto transmitiendo información al consumidor explícita (cantidad, productor) e implícita (calidad del producto, reputación del productor), material P.O.P (*Point of Purchase* ó Punto de Venta) que puede consistir en habladores,[36]

---

competencia en el mercado, porque la información que se transmita sobre la calidad y variedad de los productos, precios, cantidad ofrecida y condiciones de ingreso al mercado sea fidedigna y no producto de fraude o engaño, siendo el bien jurídico tutelado en la Ley y por esa Superintendencia al aplicar la Ley, la transparencia en las transacciones económicas que los distintos agentes en el mercado desarrollan. Cfr. Resolución N° SPPLC/028-2000, del 28 de junio de 2000, caso: Rena Ware Distributors, C.A. emanada de la Superintendencia para la Promoción y Protección de la Libre Competencia, Ministerio de la Producción y el Comercio. Resolución N° SPPLC/046-98, del 23 de diciembre de 1998, caso: Alimentos Heinz y otros, emanada de la Superintendencia para la Promoción y Protección de la Libre Competencia, Ministerio de la Producción y el Comercio

[34] Frase original de MARMOL, Hugo, *La Regulación de la Actividad Publicitaria*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1972, 7 p.

[35] En igual sentido, MARMOL, Hugo. Ob. Cit. 133 p.

[36] Pieza de cartón o papel con el diseño correspondiente al producto.

afiches y hojas vendedoras y cualquier otro medio que sirva para exponer los productos en vitrinas, escaparates o en el producto mismo, la publicidad a través de medios orales basada en la recomendación personal o conocida como "*de boca en boca*", etc. Pero también la publicidad de bienes o servicios puede realizarse bajo diversas formas, tales como noticias, opiniones, material recreativo, etc., y ocultar así su verdadero carácter publicitario.[37]

La doctrina mercantil ha definido a la publicidad como la comunicación de un mensaje destinado a informar al público sobre la existencia de productos o servicios y a influenciar la conducta de los compradores de tales productos o servicios, divulgados por un medio pagado y emitido con fines comerciales.[38]

Como puede observarse la publicidad bajo la óptica del Derecho Mercantil y del Derecho Administrativo es un concepto amplio, que a los efectos del Derecho Tributario y más concretamente del tributo municipal, debe ser restringido en aras de que el gravamen no trascienda la vida local ni restringa la libertad económica de las personas, ello así consideramos que no toda publicidad debe ser gravable con el impuesto municipal sobre propaganda y publicidad comercial, sino solamente aquellos avisos, anuncios o imágenes que dirigidos a llamar la atención del público hacia un bien o servicio, se hagan con fines comerciales pero además se relacionen con las competencias del Municipio por lo que respecta a la protección del ornato público y prevención de la contaminación visual; de la vialidad urbana; que es lo que constitucionalmente de forma directa concierne a

---

[37] Resoluciones emanadas de la Superintendencia para la Promoción y Protección de la Libre Competencia, Ministerio de la Producción y el Comercio N° SPPLC/028-2000, del 28 de junio de 2000, caso: Rena Ware Distributors, C.A.; N° SPPLC/046-98, del 23 de diciembre de 1998, caso: Alimentos Heinz y otros; Resolución N° SPPLC/0025-2003, del 24 de octubre de 2003, caso: Cervecería Polar Los Cortijos, C.A. y otros; Resolución N° SPPLC/0001-99, de fecha 26 de enero de 1999, caso: Carvajal, S.A.; Resolución N° SPPLC/047-98, del 23 de diciembre de 1998, caso: Gillette de Venezuela, S.A.; Resolución N° SPPLC/005-2001, del 17 de enero de 2001, caso: K Exteriores Publicidad, C.A.

[38] MARMOL, Hugo. Ob. Cit. 13 p.

los intereses y fines municipales, y dentro por supuesto, de la jurisdicción municipal donde se exhibe.[39]

La doctrina tributaria nacional se ha ocupado de definir el hecho imponible del tributo y así tenemos autores como EVANS quien precisa que este corresponde a la actividad publicitaria, *"...entiéndase por tal, aquélla dirigida a la comunicación de un mensaje destinado a informar al público sobre la existencia de productos o servicios, divulgado por un medio pagado o emitido con fines comerciales. Normalmente, es objeto del gravamen en estudio, la publicidad comercial que sea instalada, transmitida, exhibida o distribuida en el Municipio."*[40]

PALACIOS reseña la situación presentada bajo la vigencia de la Constitución Nacional de 1961[41] en cuanto a lo que venían considerando estos entes en sus Ordenanzas como los medios a través de los cuales podía exhibirse la publicidad o propaganda comercial gravable con el tributo, y que podían ser, entre otros, *"las vallas (en forma de cartel) destinados a permanecer a la vista del público; avisos luminosos; los avisos de identificación, en los que se hace participación o notificación de la empresa, su ubicación y actividad que desarrolla; los folletos y publicaciones temporales guías, almanaques, agendas; hojas impresas y suplementos publicitarios; bonos, cupones; los llamados medios publicitarios ocasionales (pancartas, banderolas), etc."*[42]

Bajo ese régimen la doctrina también había admitido a la publicidad exhibida en medios tan pequeños como folletos, hojas impresas, etc., como susceptible de ser gravable con el impuesto. En tal sentido, RACHADELL señaló que: *"el impuesto se causa por la realización en el territorio del Municipio, de actividades publicitarias de naturaleza comercial, a través de vallas, avisos luminosos, folletos,*

[39] Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas: Recurso contencioso-tributario en el cual se plantearon similares consideraciones a las reseñadas. Expediente N° AP41-U-2009-157, Caso: General Mills de Venezuela, C.A.

[40] Ob. Cit. 217 p.

[41] Casi similar a la presentada actualmente en algunos Municipios

[42] PALACIOS, L. 261 p.

hojas impresas -individualmente o encartadas en otras publicaciones- pancartas, etc."[43]

Algunos han considerado que lo lógico es que los Municipios puedan gravar a través de sus Ordenanzas, la publicidad exhibida en vallas publicitarias o medios similares, porque el interés primordial es cuidar que este tipo de medios exhiba la publicidad de forma segura para la vida e integridad de las personas que transiten cerca del sitio donde se encuentran instaladas, argumentando en contraste que no pareciera razonable que graven -como ocurre en la práctica- la publicidad exhibida en material P.O.P., calcomanías, pequeños avisos dentro de locales comerciales, habladores[44], o por ejemplo la que se anuncia oralmente dentro de los locales o establecimientos comerciales[45] porque ello escapa de los intereses a que está llamado a proteger el Municipio, restringiendo de forma indebida la libertad económica de los particulares.

La jurisprudencia de primera instancia a nuestro modo de ver, se ha pronunciado sobre la necesidad de que exista una racionalidad en el gravamen, y así por ejemplo en sentencia definitiva N° 0696, del 20 de octubre de 2009, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, en el caso: C.A. *"Goodyear"* de Venezuela decidió en torno a determinar si el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) de la Alcaldía del Municipio Maracaibo del Estado Zulia podía gravar con el impuesto de propaganda a la empresa recurrente, por la utilización del nombre *"Goodyear"* en los establecimientos

[43] RACHADELL, Manuel, Aspectos generales de los ingresos municipales. En: Tributación Municipal en Venezuela II Aspectos Jurídicos y Administrativos, Caracas, Prohombre P.H. Editorial, C.A. 1998, 33 p.

[44] Recurso contencioso-tributario que reposa en el expediente judicial N° AP41-U-2009-157, caso: General Mills de Venezuela, C.A. ante el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas.

[45] *"Artículo 83: Cuando en un establecimiento se difundan mensajes publicitarios dentro del local, mediante altavoces, se pagará la cantidad mensual de media Unidad Tributaria (0,5 UT)."* Ordenanza N° 004-94 de Reforma a la Ordenanza sobre Publicidad Comercial del Municipio Chacao del Estado Miranda.

que venden o distribuyen sus productos, señalando al respecto lo que a continuación se transcribe:

> *"[El] Tribunal entra a conocer el fondo de la controversia. En primer lugar, observa el Juez que el SAMAT narra los hechos de forma general y pretende cobrar impuestos sobre la supuesta propaganda que dentro de los locales o establecimientos que venden, distribuyen y dan servicios a productos comprados previamente a GOODYEAR, pero por contribuyentes independientes de esta empresa.*
>
> *La falta de cualidad de GOODYEAR como consecuencia de la ausencia de vinculación entre los anuncios de identificación que los establecimientos tienen de venta de productos de este fabricante se evidencia de conformidad con el artículo 8 de la Ordenanza sobre Propaganda y Publicidad Comercial del Municipio Maracaibo que define lo que son anuncios de actividades económicas, promocionales y de identificación relacionados directamente con la dirección de la empresa que supuestamente hace efectiva la propaganda, lo cual desvincula a GOODYEAR con los establecimientos que venden productos de este fabricante. El Juez estima que no hay otra vinculación entre los establecimientos que venden productos GOODYEAR que no sea la de cliente independiente del fabricante y que sus anuncios en su local son de su exclusiva responsabilidad. Quien promociona el producto es el establecimiento en forma individual y no el fabricante. Son actividades económicas no realizadas por la recurrente y no está demostrado en el expediente que sea de otra manera (...). Esta pretensión de la Alcaldía supondría que la simple exposición o anuncio interno de los productos vendidos a los distribuidores o detallistas, donde aparezcan los nombres de los mismos, serían una responsabilidad de los fabricantes y no del establecimiento que los expende y promociona lo cual ocasionaría un casos [rectius: caos] comercial y de responsabilidades ante el Municipio ajenos a su propia actividad: cada establecimiento es responsable de la propaganda que puede hacer en su establecimiento y no el fabricante y no encuentra el Juez*

ninguna normativa que permita al Municipio Maracaibo cobrar impuestos en estas condiciones. (...)"

Sin embargo, también encontramos decisiones judiciales que avalan el gravamen municipal de la publicidad realizada a través de elementos o medios publicitarios que pudieran ser interpretados como no relacionados directamente con la protección del ornato público, vialidad urbana y seguridad de los transeúntes en las vías públicas sobre los cuales los Municipios están constitucionalmente llamados a velar. Por ejemplo es el caso de la sentencia dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de de Caracas, en fecha 15 de junio de 2010, en el caso: Inversiones H.G.H., C.A. En este fallo el Tribunal con fundamento en la Ordenanza reguladora del impuesto decidió confirmar la sanción de multa impuesta al particular por exhibición de publicidad dentro del establecimiento comercial en virtud de no contar con el permiso otorgado por el Municipio y no haberse pagado el impuesto correspondiente. En particular el Tribunal observó que el contribuyente había instalado sin la previa obtención del permiso, avisos en la fachada y vitrinas del establecimiento comercial, en la parte interna del establecimiento y en el pasillo al lado de la puerta principal, y en tal sentido decidió que:

"[No] habiéndose desvirtuado lo sustentado tanto en las Actas Fiscales como en los demás actos administrativos, ha quedado comprobado que la contribuyente sí ejerció publicidad comercial sin habérsele otorgado el permiso correspondiente, lo que enmarcó la conducta de la contribuyente en lo establecido en el mencionado artículo 12 de la Ordenanza respectiva, al hacer pública publicidad comercial sin haber obtenido el respectivo permiso y haber cancelado el impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria Municipal, por lo que se desestima la denuncia formulada por la recurrente referida a la existencia del Vicio de Falso Supuesto. Y así se declara. (...)"[46]

[46] Revista de Derecho Tributario N° 128. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Legis. Caracas, 2010, 205-206 p.

Este tipo de situaciones se presenta en nuestro criterio por la amplitud con la cual es definida la publicidad y los medios aptos para exhibirla o anunciarla, como hecho imponible en los artículos 202 y 203 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, que ha dado pie a que muchos Municipios graven con ese impuesto desde la publicidad en medios ocasionales a partir de una determinada cantidad y en presentaciones tan pequeñas como pudieran ser cajas de fósforos, llaveros, marca libros, removedores, encendedores, destapadores,[47] etc., hasta el hecho de declarar "exento" el pago del impuesto por la publicidad que en su criterio se exhibe en las marcas de fábrica usadas en los vehículos y colocada en la parte trasera de estos, en su parte delantera, en la tapa del motor o en las tazas de las ruedas.[48]

Nadie podría negar la función publicitaria que cumple la marca como signo distintivo que diferencia a un producto o servicio de otro y que informa al público del origen, calidad y condiciones de los bienes y servicios a adquirirse[49], pero hasta qué punto esa publicidad debe ser gravada por el Municipio con el impuesto es una cuestión que debe resolverse y delimitarse en consonancia con los intereses, con los asuntos propios de la vida local que debe proteger el Municipio.

En Colombia la Ley 140 de 1994 (Ley de Publicidad Visual Exterior) contiene directrices sobre la política pública que debe seguirse en materia de publicidad exterior visual a nivel nacional, sin perjuicio de las particularidades propias de cada distrito,

[47] Es el caso de los Municipios Baruta, Libertador, El Hatillo del Estado Miranda en las Ordenanzas citadas a lo largo del presente Capítulo, entre otros Municipios.

[48] Con lo cual en el momento en que el Poder Legislativo Municipal lo considere, volvería a gravar, si en una posterior reforma a la Ordenanza decide considerarlo incorrectamente como "gravable". Este es el caso del Municipio San Cristóbal en el Artículo 62 ordinal 6° de la Ordenanza sobre Publicidad Comercial y Propaganda, publicada en Gaceta Municipal N° 078, el 02 de diciembre de 2003.

[49] BERTONE, Luis Eduardo y CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, *Derecho de marcas/1: Marcas, designaciones y nombres comerciales*, Buenos Aires, Editorial Heliasta. 2008, 47-49 pp.

municipio o territorio indígena en el marco de la regulación de su patrimonio ecológico y cultural. En esa Ley se prevé además un impuesto de carácter distrital y municipal llamado impuesto a la publicidad exterior visual.

Dicha Ley si bien ha sido objeto de críticas por parte de alguna doctrina colombiana, por haber resultado insuficiente ante las nuevas tecnologías de publicidad, dada la falta de articulación en relación con otras leyes por ejemplo ambientales, etc., ha servido también de marco regulatorio para encaminar a distritos y municipios en la imposición a la publicidad visual que sea exterior[50] al disponerse en ella que: "*con el objeto de mejorar la calidad de vida de los habitantes del país, mediante la descontaminación visual y del paisaje, la protección del espacio público y de la integridad del medio ambiente, la seguridad vial y la simplificación de la actuación administrativa en relación con la Publicidad Exterior Visual, (...) se reglamenta la publicidad exterior visual, entendida ésta como el medio masivo de comunicación destinado a informar o llamar la atención del público a través de elementos visuales como leyendas, inscripciones, dibujos, fotografías, signos o similares, visibles desde las vías de uso o dominio público, bien sean peatones o vehiculares, terrestres, fluviales, marítimas o aéreas en el territorio nacional*"[51].

Así por ejemplo en Bogotá por virtud de esa Ley y del Acuerdo Distrital 111 de diciembre de 2003, se grava con el referido impuesto "*la colocación de toda valla, con una dimensión igual o*

---

[50] HERRERA CARRASCAL, Giovanni. *Publicidad Exterior Visual Ambientalmente Sostenible.* En: *Ciudades ambientalmente sostenibles.* [En línea] Bogotá, D.C. 1era edición. Editorial Universidad del Rosario. 2008. 191 p. [Consultado el 09 de abril de 2012]
Disponible en Web:
http://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=MhW-p2PEwdAC&oi=fnd&pg=PA183&dq=impuesto+a+la+publicidad&ots=31gtaTH7Et&sig=krquVwmI-fbHDyMoBiJ6jd7LDUA#v=onepage&q=impuesto%20a%20la%20publicidad&f=false

[51] Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Bogotá, D. C., 25 de agosto de 2011, Referencia: Expediente N° 2010-00031-01, Demandante: Álvaro Andrés Díaz Palacios y Mauricio Pineros Perdomo. Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital.

superior a ocho (8) metros cuadrados" en el territorio del Distrito Capital.[52]

En la misma jurisprudencia antes citada también se ha señalado que:

> *"(...) el hecho generador del Impuesto a la Publicidad Exterior Visual está constituido por la colocación de toda valla, con una dimensión igual o superior a ocho (8) metros cuadrados y su causación se sucede al momento de la notificación del acto administrativo mediante el cual el DAMA otorga el registro de la valla, con vigencia de un año. (...)*
>
> *1. ¿Qué pasa con las vallas que ya se encuentran instaladas y sin permiso?*
>
> *En cuanto al impuesto, así no se expida el registro el impuesto se causa por la permanencia de la valla y la administración tributaria distrital puede entrar a liquidar oficialmente el tributo con base en los elementos probatorios a su disposición, desde cuando se establezca su colocación.*
>
> *2. ¿Qué pasa cuando la valla se ha retirado sin que se haya expedido el registro de la valla?*
>
> *En principio no pueden haber vallas instaladas sin el correspondiente registro, sin embargo al parecer lo que ha sucedido es que las empresas solicitan el registro y sin que el mismo haya salido proceden a la instalación de la valla. Inclusive en ocasiones alcanzan a retirarla antes de que se les expida el correspondiente registro. En este caso se dio el hecho generador del tributo y durante el mismo tiempo de permanencia se estuvo causando. Probablemente quien solicitó el registro proceda a desistir de la petición, pero si la valla estuvo fijada y la administración puede probarlo se*

[52] COLOMBIA. ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ, D.C. Portal de la Ciudad de Bogotá [En línea] [Consultado el 09 de abril de 2012]. Disponible en la Web: http://www.bogota.gov.co/portel/libreria/php/frame_detalle_scv.php?h_id=38415

entiende causado el impuesto y es determinable y cobrable oficialmente. (...)

En todas las circunstancias descritas en que el impuesto no se ha causado por la expedición del registro de la valla sino por lo colocación misma en el espacio público, el momento de exigibilidad de las obligaciones tributarias será, desde la colocación de la valla o desde que se venza el registro y continúe colocada sin autorización, debiendo declarar y pagar la tarifa según el tiempo de permanencia. (...)

En cuanto a la posibilidad de cobro retroactivo del impuesto a la fecha de la solicitud del registro, es preciso diferenciar que independientemente del contenido del acto que concede el registro, y de la forma como opere el mismo, para efectos tributarios el sujeto pasivo responsable deberá entrar a tributar desde que la misma haya sido fijada, con o sin registro. (...)

Resaltase de la sentencia de H. Consejo de Estado transcrita líneas atrás, que el hecho que da lugar al Impuesto de Publicidad Exterior Visual es el uso del espacio público. (...)."[53]

En Colombia, para la autora SANTODOMINGO citada por HERRERA, ese impuesto debería convertirse en un desestimulo de colocación de publicidad exterior visual y así se evitaría la contaminación visual, con lo cual, a nuestro parecer, el tema sobre los fines extra-fiscales o fiscales del tributo cobran relevancia.

Adicionalmente, esa publicidad gravable según lo señalado por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y la doctrina debiera responder a "*fines comerciales*". Si este concepto se asemeja al de "*espíritu de lucro*"[54], "*fin de lucro*", "*fin especulativo*" o "*áni-*

[53] Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Bogotá, D. C., 25 de agosto de 2011, Referencia: Expediente N° 2010-00031-01, Demandante: Álvaro Andrés Díaz Palacios y Mauricio Pineros Perdomo. Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital.

[54] Señala MARMOL, Hugo: "*La emisión del mensaje publicitario es realizada con fines comerciales. El espíritu de lucro va unido en forma inseparable a la idea de la*

mo de lucro", tendríamos que el anunciante con esa publicidad debe tener ánimo de obtener un beneficio económico cada vez que exhiba, reparta, traslade en vehículo, proyecte o instale de forma exterior al público, publicidad en jurisdicción municipal. En ese caso el fin del anunciante será comercial porque tendrá el ánimo de obtener un provecho económico para él cuando ofrece esos bienes o servicios en venta a través de la publicidad. Entonces, *"fin comercial"* a los efectos de este impuesto no será el ánimo del anunciante de invertir en un objeto social, benéfico o desinteresado, lo que puede suceder por ejemplo con los contratos de patrocinio publicitario[55] en relación con publicidad exhibida en una determinada jurisdicción municipal, como la experiencia lo demuestra en varios Municipios del país. Tampoco tendrá *"fin comercial"* a los efectos de este impuesto, *"la propaganda política, la cual puede hacerse en la forma y en los períodos que determine la legislación y los organismos competentes para ello."*[56]

---

publicidad." Ob. Cit., 15 p. Define el Diccionario de la Real Academia Española como "ánimo" el alma o espíritu en cuanto es principio de la actividad humana. La intención o voluntad. Real Academia Española, 2006, 99 p.

[55] En estos casos se acuerda que la publicidad se exhibirá en espectáculos públicos, artísticos, eventos deportivos y exposiciones, estableciéndose que los beneficiarios serán instituciones sin fines de lucro. Algunos Municipios han declarado en sus Ordenanzas supuestos de exenciones del tributo, otras veces de exoneración.

[56] RACHADELL, Manuel, *La Hacienda Pública Municipal.* En: *Ley Orgánica del Poder Público Municipal,* Caracas, 3era ed., Editorial Jurídica Venezolana, 2007, 357. No obstante, esto no lo pareciera tener claro por ejemplo el Municipio San Cristóbal cuando en su Ordenanza reguladora del tributo estableció lo siguiente: *"**Artículo 2:** A los efectos de esta Ordenanza se entiende por: (...) Propaganda: Todo Mensaje, ya sea gráfico, sonoro o proyectado luminosamente o de cualquier otra naturaleza que persiga informar, promover o captar la atención directa, indirecta o subliminal de la sociedad, con el fin de transmitir el contenido ideológico social del ente institucional emisor del mensaje. / **Artículo 50:** Las actividades propagandísticas de los partidos políticos e inclusive los candidatos, están sujetos a toda la normativa de esta Ordenanza, de la Ley del Consejo Nacional electoral y de la Ley de Participación Política. / **Parágrafo Único:** Sin perjuicio de las normas previstas en ésta Ordenanza los partidos políticos y candidatos políticos necesitan el permiso tanto de los dueños de las fachadas donde plasman su propaganda como de la Dirección de Hacienda, así como la cancelación de los impuestos. / Igualmente están en la obligación, quienes otorgan él, permiso así como los partidos políticos, de limpiar toda su actividad propagandística en un lapso no mayor de Treinta (30)*

4. Base imponible. Exclusión y deducciones

Héctor Rangel*

La base imponible en el caso de este impuesto resulta -como anota EVANS- muy diversa, *"observándose en las diferentes ordenanzas municipales, distintas magnitudes o parámetros de medición, entre los cuales destacan: unidades, metros cuadrados o fracción de éstos, tiempo de ejecución, y periodicidad, indicadores que están cada uno relacionados con el medio publicitario de que se trate."*[57]

De modo que, el parámetro de referencia para la determinación de este impuesto no está previsto en unidades monetarias sino en magnitudes tales como: (i) Número de bienes o medios publicitarios utilizados (volantes, folletos, material *pop*, vehículos de tracción humana o mecánica, etc.); (ii) Unidades de medida, volumen o dimensiones de la superficie sobre la cual se exhiba la publicidad (metros cuadrados para el caso de vallas y

---

días al finalizar el periodo electoral." Por su parte, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 13 de julio de 2011, caso: Corporación Industrial Class Light, C.A. y Class Light Publicidad, C.A. precisó que: *"...la libertad de expresión en materia publicitaria no se limita a la mera exteriorización de una idea o pensamiento, sino que constituye una verdadera manifestación del ejercicio a la libertad económica, en cuanto que la expresión publicitaria es, de ordinario y salvo la publicidad oficial, una actividad mercantil que, como tal, se encuentra sujeta a las restricciones que el artículo 112 de la Carta Magna impone a los derechos económicos."*

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista Mención *Summa Cum Laude* en Derecho Financiero de la UCAB. Postgrado en Finanzas Públicas (en curso). Diploma en Gestión de las Finanzas Bancarias en la UCAB. Ex Profesor invitado en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública para la cátedra de "Tributos Estadales y Municipales". Profesor en pregrado de las cátedras de "Contabilidad Gubernamental" y "Presupuesto Público" en la Universidad José María Vargas. Es Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Director de Asuntos Tributarios de la Sindicatura Municipal de la Alcaldía de Chacao.

Los criterios asumidos por el autor son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda.

57 Ob. Cit. 217.

similares, diámetro para el caso de globos y similares); (iii) Tiempo de exhibición en el caso de publicidad expuesta en cine ó en vallas mecánica, digitales, móviles o fijas, siendo que todas estas magnitudes se encuentran directamente relacionadas con la ocurrencia del hecho generador del impuesto.[58] Por este motivo, se ha dicho que la base de cálculo sobre la cual se dimensiona el impuesto depende fundamentalmente del medio publicitario que se utilice.

Así por ejemplo, es común observar en las Ordenanzas que la base de cálculo en el caso de la publicidad que se exhibe a través de folletos, hojas impresas, tickets, boletos, etc., está representada por un número de unidades a partir del cual se aplica la alícuota para determinar el impuesto.

Para ilustrarlo, supongamos que una Ordenanza establece que *los folletos pagarán una unidad tributaria por cada 1000 ejemplares o fracción.* Tenemos un primer caso, en el que se imprimen 1000 ejemplares, un segundo caso en el que se imprimen 500 ejemplares y un tercer caso en el que se imprimen 1500 ejemplares. Supongamos que el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del cálculo del impuesto es de 90 Bs.

Para determinar la base imponible en cada caso, debemos dividir el número de ejemplares entre mil, y luego multiplicar por el valor de la unidad tributaria.

Así en el primer caso:
1000 / 1000 = 1 (base de cálculo)
1 (base de cálculo) x 90 Bs (Alícuota) = ***90 Bs de impuesto***

Segundo caso:
500 / 1000 = 0,5 (base de cálculo)
0,5 (base de cálculo) x 90 Bs (Alícuota) = ***45 Bs de impuesto***

Tercer caso:
1.500 / 1000 = 1,5 (base de cálculo)
1,5 (base de cálculo) x 90 Bs (Alícuota) = ***135 Bs de impuesto***

[58] Cfr. PLAZAS VEGA, Mauricio. O. Cit. 193 P.

Tener claro cuál es la base de cálculo y cuál es la alícuota en el impuesto resulta importante desde varios puntos de vista. Especialmente, importa para evaluar la racionalidad jurídica y económica del tributo al momento de diseñarlo, esto es, cuando el legislador establece *a priori* sus elementos constitutivos. Con referencia al ejemplo anterior, supóngase que en vez de que el impuesto sea de una unidad tributaria por cada mil folletos, el impuesto fuera de una unidad tributaria por cada folleto. Asumiendo que el primer criterio resulte en cierta medida razonable, en el último supuesto, pareciera que no existe una correspondencia racional entre base imponible y alícuota, por lo cual habría que proceder a modificar la base o modificar la alícuota para que exista entre ellas esa adecuada correspondencia jurídica y económica que no resulte lesiva de la capacidad contributiva del contribuyente y satisfaga al mismo tiempo el fin recaudatorio del fisco municipal.

En otro orden de ideas, resulta de interés llamar la atención sobre lo siguiente: la base imponible del impuesto para diversos supuestos está representada por distintas unidades o parámetros de medición o fracción de éstos, y por eso se observan en las ordenanzas que regulan el impuesto expresiones como las siguientes: se pagará *"n"* cantidad de impuesto, *"por cada metro cuadrado o fracción"*, *"por cada 1000 ejemplares o fracción"*, *"por cada 5 días o fracción menor"*, etc. Ahora, dado que la configuración de la base imponible en estos supuestos está dada por una específica base de medición, resulta de interés preguntarse lo siguiente: ¿Qué sucede en aquellos casos donde la norma omite señalar la *"fracción"* como elemento integrante de la base de cálculo? ¿Significa que la fracción menor o mayor a la unidad (faltante o excedente) no está gravado porque no forma parte de la base imponible?

Aunque pudiera parecer inocuo el asunto tiene consecuencias prácticas. Así pues, la *"fracción"*, debe tenerse como fracción de la base o unidad de medición que se esté utilizando. En el caso del ejemplo señalado, podríamos interpretar que la expresión *"1000 ejemplares o fracción"* significa mil ejemplares o fracción (mayor o menor) de 1000, porque en este específico supuesto esa es la

unidad de medida utilizada por la norma para la determinación de la base imponible. La misma lógica aplica si la base imponible está en metros cuadrados, unidades de tiempo, etc.

Supongamos el siguiente ejemplo:

La ordenanza "A" establece lo siguiente:

> *En el supuesto de exhibición de propaganda o publicidad comercial a través de vallas, postes publicitarios, columnas informativas, instalaciones para el comercio temporal y eventual, iluminados o no, una cantidad equivalente a seis unidades tributarias (6 UT) anual,* ***por metro cuadrado.***

La ordenanza "B" establece lo siguiente:

> *En el supuesto de exhibición de propaganda o publicidad comercial a través de vallas, postes publicitarios, columnas informativas, instalaciones para el comercio temporal y eventual, iluminados o no, una cantidad equivalente a seis unidades tributarias (6 UT) anual,* ***por metro cuadrado o fracción.***

Como se observa, las dos normas son casi idénticas salvo porque la segunda ("B") añade en la configuración de la base imponible la *"fracción"* y la primera no. Pues bien, ambas normas no se pueden interpretar de la misma manera, y para cada caso esa interpretación determina un resultado diferente.

En consecuencia, en el caso de la ordenanza "A" si la propaganda no alcanza el metro cuadrado sino que se encuentra por debajo de esa medida, entonces no hay gravamen, sencillamente porque no hay base imponible sobre la cual calcular el impuesto. Por el contrario, si la propaganda excede de un metro cuadrado pero no llega a los dos metros cuadrados, entonces se pagará impuesto solamente por un metro cuadrado, pero no sobre la superficie excedente.

En el caso de la ordenanza "B", a diferencia de la ordenanza "A", precisamente la fracción menor o mayor a la unidad se tomará en cuenta a los fines de la base de cálculo.

Así pues, si la utilización del término *"fracción"* o alguno equivalente en la configuración de la base imponible del impuesto sobre publicidad comercial, significa que lo que esté por encima o por debajo de la unidad de referencia integra también la base de cálculo, su omisión por parte del legislador tiene consecuencias en la aplicación de la norma.

No obstante lo anterior, es importante señalar que aunque esa omisión del legislador municipal, pueda deberse en ocasiones a un descuido en el diseño normativo de la base imponible, en otros casos, algunas razones de naturaleza económica podrían motivar que el legislador decida o descarte integrar dentro de la base imponible la *"fracción"* mayor o menor de la base de medición. Por ejemplo, la Administración Tributaria Municipal podría considerar que los controles para recaudar el impuesto cuando se trate de publicidad de pequeñas dimensiones y que se exhibe solamente en el interior del establecimiento comercial son más costosos que los beneficios que reportaría que cada uno de los contribuyentes que integra ese conjunto lo pague aunado a que otros fines como el ornato público o la seguridad en la vialidad urbana pueden no verse comprometidos.

Hay que recordar que la Administración Tributaria debe ser eficiente en la gestión y administración de los tributos que le corresponde recaudar. En un supuesto como el descrito, ¿por qué resultarían más costosos los controles? Supóngase lo siguiente: si asiste un universo mucho mayor de contribuyentes a solicitar permisos a la Administración, seguramente ésta tenga que contar con más planillas, formas, formatos, etc., debe ordenar su impresión; quizás deba disponer de más personal para atender a los contribuyentes, abrir más expedientes, dedicar más horas-hombre a la tramitación de tales permisos, etc., caso en el cual es posible que los costos del control del impuesto terminen superando los ingresos que por importe tributario reportaría el que cada uno de esos contribuyentes lo pague.

En otro orden de ideas, tenemos que debido a la relación que existe entre hecho imponible y base imponible se observa que ciertos elementos deben quedar excluidos de la base de cálculo de este impuesto por no estar relacionados directamente con el ámbito espacial del hecho generador: la territorialidad del impuesto. En este sentido, apunta EVANS que "*...deben excluirse del ámbito de este impuesto la propaganda efectuada con ayuda de medios como la televisión, la radiodifusión o la prensa escrita. Incluirlas supone una imposibilidad de determinar la base imponible del impuesto, siendo que estos medios abarcan normalmente extensiones territoriales que van más allá de la jurisdicción del Municipio.*"

Sobre este particular, resulta interesante destacar que muchas ordenanzas municipales consagran como un beneficio fiscal en forma de exención o exoneración, supuestos que simplemente habría que considerar como "no sujetos" al impuesto al no configurarse los elementos que definen el hecho imponible y que hacen surgir la obligación de pago del impuesto. De modo que, si la propaganda o publicidad no es comercial entonces no está sujeta al impuesto.

Ciertamente, suelen estar exentos, por ejemplo, la publicidad sobre prevención de accidentes, consumo de drogas y otras sustancias nocivas a la salud; las campañas de salud y prevención de enfermedades, entre otros. Estos supuestos pudieran interpretarse como de no sujeción, ya que en estos casos no nace la obligación de pago de impuesto porque la publicidad se pudiera entender como exhibida sin fines comerciales[59].

[59] No obstante, debemos reconocer que la línea es muy gris en estos casos ya que pudiera tratarse de un patrocinio publicitario en el cual un anunciante exhiba publicidad realizada a través de una agencia publicitaria en un evento deportivo que tenga por objeto recaudar fondos para un fin social determinado en beneficio de un tercero. Bajo este supuesto, algunos quizás no dudarían en considerar que, pese al propósito último del evento, el anunciante persigue un fin comercial que es exhibir su producto o servicio para que en un futuro próximo la venta de esos bienes o servicios se concrete, con lo cual dicha publicidad podría ser considerada como gravable pero "exenta" del pago del impuesto, en virtud de las razones o propósitos de fin social que busque incentivar el legislador municipal en un momento dado.

De ser asumida la anterior postura, podría considerarse que ello no obsta para que el Municipio controle este tipo de publicidad, pero ya por otras razones, de naturaleza urbanística, de seguridad, de ornato público, etc., aunque no dentro del ámbito de la publicidad comercial gravable.

Finalmente, cabe señalar que algunas ordenanzas municipales admiten y establecen las rebajas por pronto pago, cuando siendo la liquidación del impuesto anual y existiendo la posibilidad de pago fraccionado, el contribuyente paga la totalidad del mismo al inicio del año.

5. Determinación del impuesto

Héctor Rangel*

Conforme a las clases de impuestos desarrollados por la doctrina[60] podemos señalar que desde el punto de vista de la forma de determinación del importe tributario y en consideración al criterio fundamental de la capacidad contributiva es un impuesto en dinero o contraprestación pecuniaria a cargo del anunciante contribuyente del impuesto, por la forma de pago usualmente adoptada en las Ordenanzas correspondientes.[61]

---

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Especialista Mención *Summa Cum Laude* en Derecho Financiero de la UCAB. Postgrado en Finanzas Públicas (en curso). Diploma en Gestión de las Finanzas Bancarias en la UCAB. Ex Profesor invitado en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública para la cátedra de "Tributos Estadales y Municipales". Profesor en pregrado de las cátedras de "Contabilidad Gubernamental" y "Presupuesto Público" en la Universidad José María Vargas. Es Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Director de Asuntos Tributarios de la Sindicatura Municipal de la Alcaldía de Chacao.
Los criterios asumidos por el autor son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda.

60 PLAZAS VEGA, Mauricio. En: *Derecho Tributario*, Santa Fe de Bogotá. Editorial Nomos, S.A., 1999, 173, 184, 190, 190 - 196 p. RUIZ, Eliezer, *Derecho Tributario Municipal*, Caracas: ediciones Libra, 1993. 503 P.

61 Cfr. PLAZAS VEGA, Mauricio. Ob. Cit. 190-192 PP.

La determinación del impuesto suele ser mixta, es decir, el contribuyente suministra la información a la Administración Tributaria Municipal, y ésta cuantifica el monto del impuesto a pagar sobre la base de los datos suministrados por el sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, nada impide que los Municipios implementen legislativamente por medio de la correspondiente Ordenanza, un sistema de autodeterminación del impuesto. Sin embargo, en la práctica ha sucedido que la determinación mixta ha facilitado a la Administración los controles administrativos asociados al tema de la publicidad, los cuales serían más difíciles mediante un mecanismo de autoliquidación. Recordemos que el Municipio tiene dentro sus potestades de policía administrativa, la posibilidad de ejercer determinados controles sobre la exhibición, instalación, etc., de la publicidad.

Empero, la propaganda o publicidad instalada o exhibida sin contar con los permisos o autorizaciones correspondientes, causa el impuesto respectivo de acuerdo al medio de publicidad que se trate y el sujeto pasivo debe pagarlo, sin perjuicio de que sea sancionado y el medio publicitario removido, según lo que establezca la Ordenanza. Por otro lado, el pago del impuesto en estos casos, no legaliza ni legitima la exhibición de la publicidad colocada sin autorización, ya que la obligación de pago del impuesto nace por la configuración y verificación del hecho imponible: exhibición de publicidad en jurisdicción municipal, independientemente de si esta se adecua o no a los requerimientos legales que por razones de orden urbanístico, vial, ornato público, etc., se establezcan.[62]

[62] Similar a como sucede con el Impuesto sobre Actividades Económicas y la Licencia. De acuerdo al artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal *"El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables."*

En todo caso, merece la pena apuntar que la publicidad puede clasificarse en dos grandes grupos: la publicidad fija y la publicidad eventual.

Como lo apunta EVANS la publicidad fija se calcula mayoritariamente de forma anual y su liquidación se hace por año civil[63]. Las estructuras tipo vallas, suelen engrosar la lista de medios que corresponde a la publicidad fija. La publicidad eventual, que en algunos casos facilita una recaudación mayor que la fija, es aquella que se genera con ocasión de algún evento, espectáculo, feria, verbena, etc., que tiene una duración corta y determinada en el tiempo, usualmente menor a un año.

Finalmente, en cuanto al pago del impuesto, se puede decir, que el mismo suele ser un requisito legal previo para la obtención de los permisos para la exhibición, instalación, etc., de la publicidad, pues ello facilita a la Administración los controles sobre la materia y que básicamente se han de referir a que no se exhiba publicidad riesgosa para la vida e integridad de las personas y que no atente contra el ornato público, buenas costumbres y orden público. Lo que en verdad establecen las ordenanzas es un mecanismo de pago anticipado del impuesto. Sin embargo, es común también que los contribuyentes acudan a solicitar el permiso y en consecuencia a pagar el impuesto correspondiente, una vez que la publicidad ha sido o está siendo exhibida, casos en los cuales el hecho imponible está totalmente o parcialmente verificado, aunque en estos casos podrían aplicársele sanciones al contribuyente, dependiendo de lo que ordenamiento legal establezca.

Bibliografía

BERTONE, Luis Eduardo y CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, (2008) *Derecho de marcas/1: Marcas, designaciones y nombres comerciales,* Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L.

[63] EVANS MÁRQUEZ, Ronald. Ob. Cit. 221 P.

BREWER-CARÍAS, Allan. (1985). *Las Constituciones de Venezuela.* Madrid: Coeditado por Ediciones de la Universidad Católica del Táchira; Instituto de Estudios de Administración Local y Centro de Estudios Constitucionales.

_____ (2000), *La Constitución de 1999.* Caracas, Editorial Arte.

EVANS MÁRQUEZ, R., (1998), *Introducción al régimen impositivo municipal venezolano.* Caracas, McGrawHill.

FRAGA, L.; VILORIA, M. y SÁNCHEZ, S. (2005), *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal,* Caracas, Editorial Torino.

HERRERA CARRASCAL, Giovanni. (2008), *Publicidad Exterior Visual Ambientalmente Sostenible.* En: *Ciudades ambientalmente sostenibles.* [En línea] Bogotá, D.C. 1era edición. Editorial Universidad del Rosario

MARMOL, H., (1972), *La Regulación de la Actividad Publicitaria,* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana,

MORLES HERNÁNDEZ, A., (2004), *Curso de Derecho Mercantil: Los contratos mercantiles.* Caracas, Universidad Católica Andrés Bello.

_____ (2000), *Curso de Derecho Mercantil: Introducción. La Empresa. El Empresario.* Caracas, Universidad Católica Andrés Bello.

PALACIOS, Leonardo, (1998), *Tributación Municipal en Venezuela II: Aspectos Jurídicos y Administrativos.* Caracas, PH Editorial, C.A.

PLAZAS VEGA, Mauricio., (1993), *Derecho Tributario,* Santa Fe de Bogotá, Editorial Nomos, S.A.

RACHADELL, M. (2009) *Evolución reciente del Sistema Tributario Venezolano.* En: Revista de Derecho Tributario.. N° 121 (1er Trimestre). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

_____. (2005) *Innovaciones en el régimen municipal.* En: Revista de Derecho Público.. N° 104. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

_____, (1998), *Tributación Municipal en Venezuela II: Aspectos Jurídicos y Administrativos.* Caracas, PH Editorial, C.A.

_____, (2007), *Ley Orgánica del Poder Público Municipal*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.

ROMERO-MUCI, H. (1997), *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local: (1936-1996). Tomo I.* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.

_____, (1997) *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996). Tomo II.* Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.

RUIZ, E., (1993), *Derecho Tributario Municipal*, Caracas, Ediciones Libra.

SHOUP, C; DUE, J; FITCH, L; MacDOUGALL, S; OLDMAN, O; SURREY, S. (1960). *Informe sobre el sistema fiscal de Venezuela.* (Tomo II, Trad. Ministerio de Hacienda). Caracas: Ministerio de Hacienda.

Este libro se terminó de imprimir en el mes de junio de 2013, en los talleres gráficos de Editorial Torino. RIF.: J-30143170-7, Teléfonos: (212) 239.7654, 235.2431. En su composición se emplearon tipos de la familia Book Antiqua. Para la tripa se usó papel Bond 20.

CoordinadoresdeTemas

Gabriel Ruan, Tema I
José Rafael Belisario, Tema II
Jesús Sol Gil, Tema III
Rafael Enrique Tobia Díaz, Tema IV
Ramón Burgos-Irazabal, Tema V
Salvador Sánchez González, Tema VI
Elvira Dupouy Mendoza, Tema VII
Alberto Benshimol, Tema VIII
Juan Carlos Fermín, Tema IX
Juan Carlos Castillo, Tema X
Leonardo Palacios, Tema XI
Juan Carlos Colmenares Zuleta, Tema XII
Manuel Marín P, Tema XIII
Juan Esteban Korody, Tema XIV
Roberta Nuñez, TemaXV, Tema XVI

Autores

Gabriel Ruan Santos / Héctor Rangel
Leonardo Palacios Márquez / José Rafael Belisario Rincón
Rafael Enrique Tobia Díaz / Abelardo A. Vasquez Bermos
Jesús Sol Gil / Nathalie Rodriguez Paris
Burt Hevia / Giuseppe Orso Cedeño
Maryan Karinna Duran Ramirez / Manuel Iturbe Alarcón
José Ignacio Egan / Juan Carlos Colmenares
Ramon Burgos-Irazabal / Serviliano Abache Carvajal
David Moucharrech / Gilberto Atencio Valladares
Andrés Luis Halvorssen Villegas / Rosa O. Caballero P.
Salvador Sánchez González / José Ignacio Hernández G.
Pedro E. Baute Caraballo / Elvira Dupouy Mendoza
Alberto Blanco-Uribe Quintero / Maria C. Fargione Occhipinti
Juan Esteban Korody Tagliaferro
Maria Carolina De Abreu Perez
Nel David Espina M. / Angela Chacin Bustillo
Alberto Benshimol / Addinson A. Lashly Charboné
Leopoldo Escobar / Maria Baez Barcia
Juan Carlos Fermin / Alvaro Garcia Casafranca
Eduardo Guevara / Erika Cornilliac Malaret
Antonio Dugarte Lobo / Juan Carlos Castillo Carvajal
Marcel Imery / Taormina Capello Paredes
Jonathan Lopez Montiel / Andrés Bazó Pisani
Eliana Rondón Vince / Carlos Enrique Paredes
Xabier Escalante Elguezabal / Eduardo Quintana Calebotta
Patricia Piselle Piñango / Manuel E. Marín P.
Ramón A. Hernandez Mayobre / Pedro O. Mujica O.
José López Soto / Freddy Rios Rios
Carlos Alberto Vasquez Oropeza / Diego Barboza
Karla D. Vivo / Valmy Diaz / Javier Rodriguez
Héctor Rangel / Roberta Nuñez

9 789807 304115